



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08-02-2021

Αριθμός απόφασης: 572

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

α) Της υπ' αριθμ...../04-09-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2014,

β) Της υπ' αριθμ...../04-09-2020 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014,

γ) Της υπ' αριθμ...../04-09-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2015,

δ) Της υπ' αριθμ...../04-09-2020 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και

ε) Της υπ'αριθμ...../04-09-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 13 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ'αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2014,

β) Την υπ'αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014,

γ) Την υπ'αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2015,

δ) Την υπ'αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και

ε) Την υπ'αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../21-10-2020 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 με αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 51.200,00€ διότι προέβη στη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησής του, έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 128.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 29.440,00€ εκδόσεως της επιχείρησης του «.....» με ΑΦΜ:..... κατά παράβαση των άρθρων 1 έως 6 και 11 του Ν 4093/2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 § 1 (ως ίσχυε μέχρι 16-10-2015) και του άρθρου 66 § 5 του Ν 4174/2013. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 18-08-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν 4174/2013.

Με την υπ'αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 55 Ν 4174/2013, άρθρο 79 Ν 4472/2017) φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 14.720,00€ διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι με τη λήψη τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 128.00,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 29.440,00€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 18-08-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν 4174/2013.

Με την με αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 23.145,20€ διότι προέβη στη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησής του, έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων (έξι Τ.Π.Υ. και πέντε Τ.Π.) συνολικής καθαρής αξίας 57.863,00€ πλέον

ΦΠΑ 23% 13.308,49€ εκδόσεως της επιχείρησης του «.....» με ΑΦΜ:..... κατά παράβαση των άρθρων 1 έως 6 και 11 του Ν 4093/2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 § 1 (ως ίσχυε μέχρι 16-10-2015) και του άρθρου 66 § 5 του Ν 4174/2013. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 18-08-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 55 Ν 4174/2013, άρθρο 79 Ν 4472/2017) φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 6.654,24€ διότι διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι με τη λήψη έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων (έξι Τ.Π.Υ. και πέντε Τ.Π.) συνολικής καθαρής αξίας 57.863,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 13.308,49€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 18-08-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν 4174/2013.

Με την με αριθμ...../04-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00€ λόγω μη διαφύλαξης/απώλειας έξι (6) Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, τα οποία έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του, κατά παράβαση της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013.

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ./...../21-02-2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας, διενεργήθηκε έλεγχος στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα για τη διαπίστωση της ορθής τήρησης των διατάξεων του Ν 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ...../2018 πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο οι οντότητες «.....» με ΑΦΜ:..... και «.....» με ΑΦΜ:..... να εκδίδουν συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και δοσοληψίες με τις ως άνω αναφερόμενες επιχειρήσεις ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Ειδικότερα, στις 08-11-2013 υπογράφηκε ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας ανάμεσα στον προσφεύγοντα (ως υπεργολάβος) και την εταιρία «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ.:..... (ως εργοδότης), το οποίο αφορούσε την ανάθεση (από τον εργοδότη στον υπεργολάβο) του συνόλου των εργασιών ξηράς δόμησης στο ξενοδοχείο «..... &, πρώην ξενοδοχείο «.....», στο—..... και συνοδευόταν από τεχνικές προδιαγραφές με συμφωνηθέν τίμημα 350.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23%, όπου περιλαμβάνονταν το κόστος προμήθειας πρώτων και βοηθητικών υλών, οι αμοιβές των εργαζομένων και οι ασφαλιστικές εισφορές που σχετίζονταν με την εκτέλεση του έργου. Το εν λόγω συμφωνητικό υποβλήθηκε για θεώρηση στη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και έλαβε αριθμό πρωτ...../15-11-2013.

Ακολούθως, στις 03-03-2014 υπογράφηκε στη Λάρισα ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας ανάμεσα στον προσφεύγοντα (ως εργοδότης) και τον «.....» (ως

υπεργολάβος) με αντικείμενο υπεργολαβίας το σύνολο των εργασιών ξηράς δόμησης του ως άνω ξενοδοχείου, με συμφωνηθέν τίμημα 100.350,00€ πλέον ΦΠΑ. Το εν λόγω συμφωνητικό υποβλήθηκε για θεώρηση στη ΔΟΥ Γρεβενών και έλαβε αριθμό καταχώρησης/25-04-2014.

Κατά το φορολογικό έτος 2014, η οντότητα «.....» παρείχε υπηρεσίες στην οντότητα του προσφεύγοντα και ειδικότερα υπηρεσίες ξηράς δόμησης, φερόμενες ότι πραγματοποιήθηκαν στο έργο «..... &», πρώην ξενοδοχείο «.....» στο

Ειδικότερα, για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών ο «.....» εξέδωσε τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	Φ.Π.Α €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ
1	ΣΕΙΡΑ Α' Τ.Π.Υ./20-03-2014	13.000,00€	2.990,00€	15.990,00€	Εργασίες ξηράς δόμησης
2	ΣΕΙΡΑ Α' Τ.Π.Υ./24-03-2014	15.000,00€	3.450,00€	18.450,00€	Εργασίες ξηράς δόμησης
3	ΣΕΙΡΑ Α' Τ.Π.Υ./18-06-2014	30.000,00€	6.900,00€	36.900,00€	Εργασίες ξηράς δόμησης
4	ΣΕΙΡΑ Α' Τ.Π.Υ./27-06-2014	30.000,00€	6.900,00€	36.900,00€	Εργασίες ξηράς δόμησης
5	ΣΕΙΡΑ Α' Τ.Π.Υ./14-12-2014	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€	Εργασίες ξηράς δόμησης
6	ΣΕΙΡΑ Α' Τ.Π.Υ./27-12-2014	20.000,00€	4.600€	24.600,00€	Εργασίες ξηράς δόμησης
	ΣΥΝΟΛΑ	128.000,00€	29.440,00€	157.440,00€	

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα, συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του φορολογικού έτους 2014. Ωστόσο, ουδέποτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, αλλά ο προσφεύγων υπέβαλε υπεύθυνη δήλωση του Ν 1599/1986, η οποία έλαβε αριθμό πρωτ...../06-06-2019, και με την οποία γνωστοποιούσε την απώλειά τους.

Κατά το φορολογικό έτος 2015, η οντότητα «.....» παρείχε υπηρεσίες τοποθέτησης ψευδοροφών και εργασίες ξηράς δόμησης προς την οντότητα του προσφεύγοντα, φερόμενες ότι πραγματοποιήθηκαν σε διάφορα έργα στην Αθήνα και σε ξενοδοχεία της Χαλκιδικής, καθώς και στο έργο «..... &», πρώην ξενοδοχείο «.....» στο

Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2015 ο «.....» εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	Φ.Π.Α €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ
1	ΣΕΙΡΑ Β ΤΠΥ	2.200,00€	506,00€	2.706,00€	Τοποθέτηση ψευδοροφών οροκτών ινών

	/27-02-2015				(χώροι εκκλησίας στην Αθήνα)
2	ΣΕΙΡΑ Β ΤΠΥ/27-03-2015	5.200,00€	1.196,00€	6.396,00€	Εργασίας ξηράς δόμησης(Χαλκιδική)
3	ΣΕΙΡΑ Β ΤΠΥ/20-07-2015	5.000,00€	1.150,00€	6.150,00€	Τοποθέτηση ορόφων γυψοσανίδας (..... Χαλκιδικής)
4	ΣΕΙΡΑ Β ΤΠΥ/20-07-2015	4.000,00€	920,00€	4.920,00€	Εργασίας ξηράς δόμησης (..... Χαλκιδικής)
5	ΣΕΙΡΑ Α' Τ./18-12-2015	1.700,00€	391,00€	2.091,00€	Κοιλοδοκός 80/100 & 100/100
6	ΣΕΙΡΑ Α' Τ./22-12-2015	544,00€	125,12€	669,12€	Κοιλοδοκός 20/50
7	ΣΕΙΡΑ Α' Τ./23-12-2015	1224,00€	281,52€	1.505,52€	Κοιλοδοκός 40/80 & 40/40
8	ΣΕΙΡΑ Α' Τ./27-12-2015	544,00€	125,12€	669,12€	Κοιλοδοκός 60/40
9	ΑΝΕΥ ΣΕΙΡΑΣ Τ/01-05-2015	13.995,00€	3.218,85€	17.213,85€	Σίδηρος , χρώμα, ξυλεία. (..... –)
10	ΑΝΕΥ ΣΕΙΡΑΣ Τ/03-08-2015	3.456,00€	794,88€	4.250,88€	Τσιμεντοσανίδες περλίτη
11	ΑΝΕΥ ΣΕΙΡΑΣ ΤΠΥ/29-05- 2015	20.000,00€	4.600,00€	24,600,00€	Εργασίες ξηράς δόμησης (..... - -)
	ΣΥΝΟΛΑ	57.863,00€	13.308,49€	71.171,49€	

Σύμφωνα με την από 27-02-2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4092/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν 4308/2013 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης Υποδιεύθυνση Ε΄ Λάρισας, η επιχείρηση , ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και της έλλειψης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλομένους της. Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον είναι και η οντότητα του προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

- 1) Νομική και ουσιαστική αβασιμότητα των πορισμάτων του ελέγχου. Εσφαλμένα θεωρήθηκε αποδέκτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του, παρερμήνευσε και παρέκαμψε εσφαλμένα, ουσιώδη για την απόδειξη των ισχυρισμών του έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία (συμφωνητικά κατατεθειμένα στη ΔΟΥ, συναλλαγματικές ως μέσο πληρωμής, διαταγή πληρωμής και λοιπά αξιόγραφα. Ο έλεγχος δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης των τιμολογίων ως εικονικών, παρά μόνο με συμπερασματικές αναφορές, οι οποίες ανακλαστικά θα πρέπει να αφορούν και τις υπό κρίση συναλλαγές.
- 2) Νομική και ουσιαστική βασιμότητα των ισχυρισμών του προς αντίκρουση των πορισμάτων του ελέγχου και ακύρωσης των πράξεων επιβολής προστίμου. Το ιδιωτικό συμφωνητικό που συντάχθηκε μεταξύ του προσφεύγοντα και του κατατέθηκε στη ΔΟΥ Γρεβενών στις 25-04-2014 και έλαβε αριθμό καταχώρησης/2014. Η με αριθμό πρωτ.....ο.055/20-11-2013 έγγραφη

συναίνεση της ΑΕ για την ανάληψη υπεργολαβίας από τον , βάσει του όρου 12.1 του ιδιωτικού συμφωνητικού. Το έργο αναμφισβήτητα έχει πραγματοποιηθεί. Για την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων έλαβε συναλλαγματικές σε διαταγή , τις οποίες όμως δεν πλήρωσε διότι δεν πληρώθηκε από τη ΑΕ. Την επίβλεψη του έργου είχε ο ίδιος ο προσφεύγων, παρέλάμβανε τα υλικά και συντόνιζε τους εργάτες της οντότητας του Οι εργάτες πληρώνονταν εβδομαδιαίως από τον προσφεύγοντα και σε τακτά χρονικά διαστήματα γινόταν και η εκκαθάριση του λογαριασμού με τον , σύμφωνα με τις συντασσόμενες από τη ΑΕ πιστοποιήσεις πορείας εργασιών. Προσκομίζονται τιμολόγια αγοράς υλικών από προμηθευτές για την εκτέλεση του έργου στο στο Ο προσφεύγων είχε καλή πίστη κατά το χρόνο εκτέλεσης της συναλλαγής.

3) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, ορίζεται: «5. *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 11 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 το άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ορίζεται: «3. *Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».*

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματι η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε 13 θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και 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, μεταξύ του προσφεύγοντα (υπεργολάβος) και της «..... ΑΕ» (εργοδότης) υπεγράφη την 08-11-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας για την εκτέλεση του έργου «..... &-Ανακατασκευή, Ανακαίνιση και Αναβάθμιση ξενοδοχείου σε 5*,» με συμφωνηθέν τίμημα ύψους 350.000,00€. Το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό υποβλήθηκε για θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και έλαβε αριθμό πρωτ...../15-11-2013.

Επειδή, ακολούθως μεταξύ του προσφεύγοντα (ως εργοδότης) και του με ΑΦΜ:..... (ως υπεργολάβος) υπεγράφη την 03-03-2014 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας για την εκτέλεση του έργου «..... &-Ανακατασκευή, Ανακαίνιση και Αναβάθμιση ξενοδοχείου σε 5*,» με συμφωνηθέν τίμημα ύψους 100.350,00€. Το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό υποβλήθηκε για θεώρηση στη ΔΟΥ Γρεβενών και έλαβε αριθμό καταχώρησης/25-04-2014. Για τη σύνταξη του εν λόγω ιδιωτικού συμφωνητικού, η «..... ΑΕ» παρείχε την έγγραφη συναίνεσή της με το με αριθμό πρωτ.....ο.055 έγγραφό της.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ανωτέρω ιδιωτικού συμφωνητικού “5.1 Για την ένταξη και εμπρόθεση εκτέλεση των εργασιών του, ο Υπεργολάβος αναλαμβάνει ρητά την υποχρέωση να απασχολήσει στο έργο κατάλληλο και επαρκές εργατοτεχνικό και υπαλληλικό προσωπικό ασφαλισμένο στο ΙΚΑ και με δικαίωμα εργασίας στην Ελλάδα.

5.2 Ο Υπεργολάβος θα διαθέσει τα απαραίτητα εργαλεία, μηχανήματα και μέσα, για την φύλαξη των οποίων στους χώρους του εγχεύματος θα έχει την απόλυτη ευθύνη....”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ως άνω ιδιωτικού συμφωνητικού “7.1 Μετά την έναρξη των εργασιών η πληρωμή θα γίνεται κατόπιν ανακεφαλαιωτικών επιμετρήσεων ανα μήνα. Οι επιμετρήσεις αυτές θα είναι αναλυτικές, πλήρεις και απόλυτα σύμφωνες με τα οριζόμενα στα συμβατικά τεύχη.

7.3 Προκειμένου να εξοφληθεί κάθε μια πιστοποίηση μετά την αφαίρεση των παραπάνω ποσών είναι απαραίτητη η προσκόμιση από τον Υπεργολάβο στον Εργοδότη:

α) β) αποδείξεων ή καταστάσεων που να αποδεικνύουν την εξόφληση των αποδοχών και των αντίστοιχων ημερών ασφάλισης του χρησιμοποιηθέντος προσωπικού που θα συνοδεύονται από σχετική υπεύθυνη δήλωση του Υπεργολάβου”.

Επειδή, ωστόσο ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιχείρηση του (εκδότηρα επιχείρηση):

- δεν ήταν δυνατό να προμηθεύσει την επιχείρηση του προσφεύγοντα με τα εμπορεύματα και τα υλικά που περιγράφονται στα παρακάτω φορολογικά στοιχεία φορολογικού έτους 2015 καθόσον ουδέποτε προέβη σε ανάλογες αγορές.

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	Φ.Π.Α €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ
1	ΣΕΙΡΑ Α' Τ./18-12-2015	1.700,00€	391,00€	2.091,00€	Κοιλοδοκός 80/100 & 100/100
2	ΣΕΙΡΑ Α' Τ./22-12-2015	544,00€	125,12€	669,12€	Κοιλοδοκός 20/50
3	ΣΕΙΡΑ Α' Τ./23-12-2015	1224,00€	281,52€	1.505,52€	Κοιλοδοκός 40/80 & 40/40
4	ΣΕΙΡΑ Α' Τ./27-12-2015	544,00€	125,12€	669,12€	Κοιλοδοκός 60/40
5	ΑΝΕΥ ΣΕΙΡΑΣ ΔΑ- Τ/01-05- 2015	13.995,00€	3.218,85€	17.213,85€	Σίδηρος , χρώμα, ξυλεία. (..... –)
6	ΑΝΕΥ ΣΕΙΡΑΣ Τ/03-08-2015	3.456,00€	794,88€	4.250,88€	Τσιμεντόσακοι Περλίτη
	ΣΥΝΟΛΑ	21.463,00€	4.936,49€	26.399,49€	

- δε διέθετε μεταφορικά μέσα ικανά να μεταφέρουν τα προαναφερόμενα εμπορεύματα και υλικά, ούτε έγινε χρήση μεταφορικού μέσου τρίτων (δημοσίας χρήσης), το μόνο μεταφορικό

μέσο που είχε στην ιδιοκτησία της ήταν το Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο έχει ωφέλιμο φορτίο 1300 κιλά.

- σύμφωνα με το από 03-03-2014 ιδιωτικό συμφωνητικό θα εκτελούσε πληθώρα κατασκευαστικών εργασιών, όπως εργασίες ξηράς δόμησης, διαμόρφωσης εσωτερικών χώρων με τη χρήση γυψοσανίδων, τοποθέτησης ψευδοροφών κ.α. Σημειώνεται ότι δεν διέθετε προσωπικό – εργάτες, τεχνίτες, για να παρέχει τέτοιου είδους εργασίες και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να εκτελεστούν οι ανωτέρω εργασίες από ένα και μόνο φυσικό πρόσωπο, τον και μάλιστα σε χρονικό διάστημα ενός έτους, όταν μάλιστα υπήρχαν ασφυκτικοί χρόνοι παράδοσης όπως «όριζε το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας».
- Το έτος 2015 σύμφωνα με τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, η εκδότρια παρείχε υπηρεσίες στην ελεγχόμενη οντότητα, διαμόρφωσης χώρων με γυψοσανίδες, καθώς και πώληση δομικών υλικών σε έργα που ολοκληρώθηκαν σε διάφορες περιοχές της χώρας (.....,,), χωρίς επίσης να διαθέτει προσωπικό, ούτε να έχει προβεί σε αγορές ανάλογων υλικών.
- δε διέθετε τον αναγκαίο πάγιο εξοπλισμό (εργαλεία – μηχανήματα έργου κ.α.), ή οποιασδήποτε μορφής υλικοτεχνική υποδομή και γενικότερα δε διέθετε καμία απολύτως δυνατότητα να πραγματοποιεί τις ανωτέρω περιγραφόμενες εργασίες. Επίσης δεν προέκυψε η ενοικίαση τέτοιων μηχανημάτων έργου από τρίτους, όπως γερανό γέφυρες, σκαλωσιές κ.λ.π.
- δε διέθετε επαγγελματική έδρα, γραφεία κ.α._παρόλο που από τον μεγάλο κύκλο εργασιών της αναμενόταν το αντίθετο, ούτε διέθετε εγκαταστάσεις αποθήκευσης.

Επειδή, αναφορικά με το έργο της ανάπλασης – ανακαίνισης στο, από δημοσιεύματα στον ημερήσιο τύπο της εποχής όπως επίσης και από σχετικές αναφορές σε διάφορους ιστοτόπους στο internet προκύπτει ότι, στις 01/08/2014 η εν λόγω επιχείρηση είχε εγκαίνια και λειτουργούσε κανονικά. Σημειώνεται ότι πρόκειται για ξενοδοχειακή μονάδα 5 αστέρων που απευθύνεται σε πελατειακό κοινό υψηλού επιπέδου. Ανήκει σε πολυεθνική αλυσίδα ξενοδοχείων με πολύ υψηλά standards. Για το εν λόγω ξενοδοχείο τον μήνα Μάιο ο προσφεύγων φαίνεται να έλαβε 1 τιμολόγιο πώλησης από τον (σίδηρος στραντζαριστός, χρώμα πλαστικό, ξυλεία USB) και στο τέλος του ίδιου μήνα έλαβε Τ.Π.Υ. για εργασίες ξηράς δόμησης, όταν μάλιστα στην έκθεση αντιρρήσεων που υπέβαλε ο προσφεύγων με αρ. πρωτ. /ΛΑΡ/16-06-2020 αναφέρει (στην 4^η σελίδα) ότι **το έργο ολοκληρώθηκε με τελευταία πιστοποίηση (11^η) στις 18/03/2015.**

Επειδή, προσκομίσθηκαν ως αποδεικτικά στοιχεία στον έλεγχο, φωτογραφίες των φάσεων εκτέλεσης εργασιών, στο έργο ανακατασκευής της ξενοδοχειακής μονάδας στο, από τις οποίες δεν προκύπτει κανένα στοιχείο αναφορικά με τον χρόνο εκτέλεσης και το

εμπλεκόμενο προσωπικό. Συνεπώς η προσκόμιση αυτών, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με την εκτέλεση του έργου από την εκδότρια έχει να εισφέρει.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί καλής πίστης αλυσιτελώς προβάλλεται από τον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι η καλή πίστη αναγνωρίζεται στο πρόσωπο του λήπτη υπό ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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, 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 την παράγραφο 3 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 *“ 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.”*.

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 28/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν 2523/1997, άρθρου 54 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/1992) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, 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 εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (**οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της**), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012). Οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 “εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά ενόψει 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 φορολογικού στοιχείου. Εξάλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύπτει και από διακστικό 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”.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου (ημερομηνία θεώρησης 27-02-2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν 4092/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)) που διενήργησε η ίδια ως άνω υπηρεσία στην επιχείρηση του με ΑΦΜ:..... Από την προσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα

1) στο έτος 2014 ζήτησε-έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της, έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), εκδόσεως της επιχείρησης του με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 128.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 29.440,00€ και

2) στο έτος 2015 ζήτησε-έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένδεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκ των οποίων έξι (6) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και πέντε (5) Τιμολόγια πώλησης εμπορευμάτων, εκδόσεως της επιχείρησης του με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 57.863,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 13.308,49€ .

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 27-02-2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν 4092/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικών ετών 2014-2018, ο:

- Κατά τις ελεγχόμενες περιόδους δεν απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό, πλην ενός ανειδίκευτου εργάτη, τον Ιούνιο του 2016 για 20 ημέρες και τον Αύγουστο του ίδιου χρόνου για άλλες 20 ημέρες.
- Φέρεται να έχει αναλάβει την πραγματοποίηση πλήθους τεχνικών έργων ως υπεργολάβος, χωρίς να έχει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τους, καθώς δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.
- Διέθετε το υπ' αριθμ. ΦΙΧ, του οποίου το ωφέλιμο φορτίο ανέρχεται στα 1.300 κιλά και με το οποίο φέρεται να μεταφέρονται τεράστιες ποσότητες υλικών και εμπορευμάτων.
- Η επιχείρηση πέραν του εμφανιζόμενου γραφείου-έδρας της, που από τον έλεγχο προέκυψε ότι βρίσκεται από 08-12-2018 στην οδό, ήτοι στον ίδιο χώρο που στεγάζεται και η έδρα της επιχείρησης που διατηρεί η εν διαστάσει σύζυγος του «.....», δεν διέθετε ποτέ από ενάρξεως εργασιών της αποθηκευτικό ή άλλο χώρο, καθόσον δεν υπέβαλε ποτέ στο αρμόδιο Τμήμα Μητρώου, σχετική δήλωση μεταβολών, καθιστώντας προφανές, ότι δεν είχε στην κατοχή της τον τεράστιο όγκο εμπορευμάτων που διέθεσε στην αγορά. Από τον έλεγχο μας προέκυψε επίσης, ότι δεν λειτούργησε ποτέ η ελεγχόμενη οντότητα στη δηλωθείσα έδρα της, ήτοι στα, σύμφωνα με τα έγγραφα

υπομνήματα των φερόμενων ως εκμισθωτών της (..... &), οι οποίοι μας δήλωσαν, ότι ουδέποτε εκμίσθωσαν την οικία τους στον ελεγχόμενο Παρ' όλα αυτά ο ελεγχόμενος, σε όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, δηλώνει ως έδρα της επιχείρησης τα και μάλιστα ότι πληρώνει ενοίκια ύψους 1.200 ευρώ, το χρόνο στους ως άνω εκμισθωτές. Επίσης σε όλα τα φορολογικά παραστατικά τα οποία έχει εκδώσει, δηλώνει ως έδρα της επιχείρησης τα

- Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών-δαπανών κάθε χρήσης είναι πολύ μικρή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει, καθώς και με την αξία των τεχνικών έργων που φέρεται στα εκδοθέντα στοιχεία να έχει εκτελέσει. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στο φορολογικό έτος 2015, η ελεγχόμενη οντότητα φέρεται να έχει πουλήσει περίπου 411.347 κιλά (κοιλοδοκούς σιδήρου, μορφοσίδηρο, οικοδομικό σίδηρο) συνολικής αξίας 472.000,00 ευρώ περίπου, ενώ στο φορολογικό έτος 2016 φέρεται να έχει πουλήσει 333.127,67 κιλά των παραπάνω εμπορευμάτων, συνολικής αξίας 261.886,20 ευρώ, χωρίς να έχει προβεί ποτέ σε αγορές των ως άνω υλικών. Επίσης για τις ίδιες περιόδους φέρεται να έχει πουλήσει 7.340 σακιά τσιμέντο των 50 κιλών, χωρίς να εμφανίζει ανάλογες αγορές. Το ίδιο φαινόμενο, ήτοι η πώληση εμπορευμάτων χωρίς προηγούμενη αγορά τους, παρατηρείται φυσικά και σε άλλες πωλήσεις υλικών και εμπορευμάτων.
- Έχει προσφέρει υπηρεσίες με ετερόκλητα αντικείμενα δραστηριότητας που χρειάζονται εξειδικευμένες γνώσεις, τις οποίες ούτε ο ίδιος διαθέτει ούτε προκύπτει η χρησιμοποίηση εξειδικευμένου προσωπικού. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων για ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εργασίες, χωρίς να έχει απασχολήσει ποτέ υπάλληλο με την ειδικότητα του ηλεκτρολόγου ή του υδραυλικού, ούτε επέδειξε φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι του παρείχαν τρίτοι υπηρεσίες για ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εργασίες. Παρείχε επίσης υπηρεσίες κατασκευής επίπλων και πολλές άλλες τις οποίες δεν μπορούσε να παρέχει.
- Έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών παραστατικών με τα οποία φέρεται να αναλαμβάνει διάφορες μεταλλικές κατασκευές (κουφώματα, κάγκελα, σκάλες) ακόμα μάλιστα και την κατασκευή βιομηχανικών μεταλλικών κτιρίων, για τις οποίες κατασκευές απαιτούνται κατάλληλοι χώροι παραγωγής, εξοπλισμένοι τουλάχιστον με τα απαιτούμενα μηχανήματα κοπής, διάτρησης, μηχανουργικών κατεργασιών, συγκόλλησης και διαμόρφωσης. Η ελεγχόμενη οντότητα όμως δεν διέθετε άλλες εγκαταστάσεις, πλην ενός γραφείου. Μόνο σε μία περίπτωση, στην οποία ανέλαβε ως υπεργολάβος την κατασκευή ενός μεταλλικού κτιρίου, βρέθηκαν παραστατικά τρίτων, που του είχαν παράσχει την ως άνω κατασκευή και ως εκ τούτου ο έλεγχος την έκρινε ως πραγματική συναλλαγή.
- Σε αρκετές περιπτώσεις μάλιστα, φέρεται να εκτελεί ταυτόχρονα διάφορα έργα, σε διάφορες περιοχές της χώρας, πράγμα ανθρωπίνως αδύνατο. Για την εκτέλεση όλων αυτών, των κατά βάση τεχνικών έργων, θα έπρεπε κατά την κοινή πείρα και λογική να απασχολούνται δεκάδες άνθρωποι στην επιχείρηση του κ., ξεκινώντας από

την γραμματειακή υποστήριξη, εργατοτεχνικό προσωπικό αλλά και επιστημονικό προσωπικό, πολιτικοί μηχανικοί κλπ., που απαιτούνται για τον σχεδιασμό των έργων, την ταυτόχρονη επίβλεψη τους, αλλά και την καθημερινή συνεννόηση με τους πελάτες.

- Τα περισσότερα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά (κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/13), όπου προβλέπεται ότι η εξόφληση κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, πρέπει να γίνεται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, αλλά και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, από το άνοιγμα των λογαριασμών προέκυψε ότι οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως μοναδικό σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, συγκεκριμένα:
- Σε αρκετές περιπτώσεις προέκυψε ότι οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στο λογαριασμό της ελεγχόμενης οντότητας και στη συνέχεια η ίδια τα επέστρεφε πίσω στους λογαριασμούς τους (ανακύκλωση χρημάτων).
- Σε άλλες περιπτώσεις όπου οι καταθέσεις γίνονταν από τον φερόμενο ως πελάτη, διαπιστώθηκε αυτός να προσέρχεται στο τραπεζικό κατάστημα ταυτόχρονα μαζί με τον του, με τον τελευταίο αμέσως μετά να κάνει ισόποση και αντίστροφη κίνηση (ανάληψη) με αυτήν της κατάθεσης. Τούτο προϋποθέτει προ-συνεννόηση για ταυτόχρονη παρουσία στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, διαδικασία που δεν συναντάται στην καθημερινή επιχειρηματική πρακτική, γιατί ακόμα και η αναγκαιότητα για άμεση ανάληψη χρηματικού ποσού προς κάλυψη εταιρικών υποχρεώσεων, δεν μπορεί να ακολουθείται από την διαρκώς επαναλαμβανόμενη “σύμπτωση” της ταυτόχρονης παρουσίας στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα καταθέτη και δικαιούχου του λογαριασμού και την ισόποση και αντίστροφη κίνηση (ανάληψη).
- Σε άλλες περιπτώσεις διαπιστώθηκε να κρατείται από τον, μόνο το ποσό του ΦΠΑ ή το μισό αυτού και το υπόλοιπο ποσό της “κατάθεσης” να επιστρέφεται στον πελάτη, στοιχείο που συνάδει με εικονική εξόφληση συναλλαγών και καταβολή αμοιβής στον εκδότη των εικονικών στοιχείων, ίση με το ποσό του ΦΠΑ ή το μισό αυτού, των εικονικών τιμολογίων. Όπως είναι γνωστό από την εμπειρία των φορολογικών ελέγχων, οι διακινητές εικονικών φορολογικών στοιχείων αμείβονται με τον αναλογούντα ΦΠΑ (μισό ή ολόκληρο) των εικονικών φορολογικών στοιχείων που διακινούν. Μάλιστα, σε έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., σε μία επιχείρηση που έλαβε τιμολόγια από την επιχείρηση της εν διαστάσει συζύγου του ελεγχόμενου με την επωνυμία «..... ..», βρέθηκε και κατασχέθηκε ένα ανεπίσημο φύλλο χαρτί Α4, στο οποίο αναφερόταν ξεκάθαρα ότι η αμοιβή του εκδότη, ήταν το ποσό που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των Τιμολογίων μείον του φόρου που παρακρατήθηκε. Ο λόγος που γίνεται αναφορά στο ως άνω κατασχεθέν στοιχείο, είναι η άμεση συναλλακτική σχέση μεταξύ των δύο επιχειρήσεων «..... ..» και «..... ..», υπό την έννοια ότι η διαχείριση των συναλλαγών της δεύτερης οντότητας εξασκούσανταν αφανώς από τον διαχειριστή-ιδιοκτήτη της πρώτης, γεγονός που

επιβεβαιώθηκε και από τον κ. με το έγγραφο υπόμνημα που κατέθεσε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Τούτο συνάγεται και από πλήθος μαρτυριών συναλλασσομένων οντοτήτων με τη δεύτερη οντότητα, σύμφωνα με τις οποίες ο κ., εμφανιζόταν πάντα ως εκπρόσωπος και υπεύθυνος της δεύτερης οντότητας, επιφορτισμένος με τη συνομολόγηση των εκάστοτε συμφωνιών-συμβάσεων. Προφανώς η ίδια τακτική, ήτοι η λήψη ολόκληρου του ΦΠΑ ως αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων ακολουθείται και από τον ίδιο.

Επειδή, με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος απέδειξε ότι η επιχείρηση του με ΑΦΜ:..... ήταν πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ, είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, κατ'ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρει αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, αναφορικά με την υπ'αριθμ...../04-09-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 δεν προβάλεται κανένας ισχυρισμός.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 21-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2014

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>
Υπ'αριθμ...../04-09-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015	51.200,00€	51.200,00€
Υπ'αριθμ...../06-09-2020 Πράξη Επιβολής	14.720,00€	14.720,00€

Προστίμου ΦΠΑ		
---------------	--	--

Φορολογικό Έτος 2015

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>
Υπ' αριθμ...../04-09-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015	23.145,20€	23.145,20€
Υπ' αριθμ...../06-09-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ	6.654,24€	6.654,24€

Φορολογικό Έτος 2019

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>
Υπ' αριθμ...../04-09-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013	2.500,00€	2.500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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