



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 4/5/2022

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

Αριθμός απόφασης: 1044

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζα 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@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). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **13/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή α) της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, β) του ... με **ΑΦΜ:...** και γ) του ... με **ΑΦΜ:...** κατά α) της με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2015, β) της με αριθ. ... - **6/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2016, γ) της με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017, δ) της με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2018, ε) της με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015, στ) της με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2016, ζ) της με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2017, η) της με

αριθ. ...- **6/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **13/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής α) της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, β) του ... με **ΑΦΜ:...** και γ) του ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας (τεχνικής εταιρείας) διαφορά κύριου φόρου 22.424,70€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 11.212,35€ δη σύνολο φόρου **33.637,05€** λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της, της καθαρής αξίας ύψους 76.200,00€ έντεκα ληφθέντων εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), έκδοσης του ...με **ΑΦΜ:...**
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 14.192,53€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 7.096,27€ δη σύνολο φόρου **21.288,80€** λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της α) της καθαρής αξίας ύψους 24.000,00€ δυο ληφθέντων εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), έκδοσης του ...με **ΑΦΜ:...**, και β) της καθαρής αξίας ύψους 24.798,39€ δύο ετέρων ληφθέντων εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), έκδοσης της ... με **ΑΦΜ ...**
- ✓ Με τη με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 5.655,00€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 2.827,50€ δη σύνολο φόρου **8.482,50€** λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της, της καθαρής αξίας ύψους 19.500,00€ τεσσάρων ληφθέντων εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), έκδοσης της ... με **ΑΦΜ**
- ✓ Με τη με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ

Λάρισας, περιορίστηκε κατά **30.000,00€** η ζημία φορολογικού έτους της προσφεύγουσας και ανήλθε στο ποσό των 103.462,47€, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της, της καθαρής αξίας ύψους 30.000,00€ πέντε ληφθέντων εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), έκδοσης της ... με **ΑΦΜ** ...

- ✓ Με τη με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά ΦΠΑ **18.897,36€** και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 **9.448,68€** δη σύνολο φόρου **28.346,04€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της του ΦΠΑ ποσού 17.526,00€ των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου προς μεταφορά ύψους 1.371,36€.
- ✓ Με τη με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά ΦΠΑ **11.471,61€** και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 **5.735,81€** δη σύνολο φόρου **17.207,42€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της του ΦΠΑ ποσού 11.471,60€ των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Με τη με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση ύψους 58,06 και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά ΦΠΑ **4.621,94€** και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 **2.310,96€** δη σύνολο φόρου **6.932,90€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της του ΦΠΑ ποσού 4.680,00€ των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Με τη με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, μειώθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωσης κατά **7.258,06€** και ανήλθε στο ποσό των 23.344,97€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της του ΦΠΑ ποσού 7.200,00€ των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου προς μεταφορά ύψους 58,06€.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από **6/12/2021** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Λάρισας, σε εκτέλεση της με αριθ. ... **25/8/2020** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν η από **21/8/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), καθώς και οι από **21/8/2020**

πληροφοριακές εκθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 (φορολογίας εισοδήματος) και του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης – Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητούν την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (για κατασκευαστικές εργασίες όπως μονώσεις, εγκαταστάσεις πλακιδίων και κουφωμάτων, μεταλλικές κατασκευές κ.α.) που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα εταιρεία, αφορούν πραγματικές συναλλαγές. Αοριστία των εκθέσεων ελέγχου και έλλειψη αιτιολογίας. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
2. Μη νομίμως δεν αναγνωρίστηκε από τη φορολογική αρχή το δικαίωμα της προσφεύγουσας να εκπέσει του ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων, παρότι αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)...., β)...., γ)...., δ)...., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογικής Διοίκησης. 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α΄ και β΄ της παρ. 2 και της περ. Α΄ της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η

κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 και 10 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια

φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 505-6/2012).

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.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 το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, βάσει της από **21/8/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης – Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας επιβλήθηκαν (μεταξύ άλλων) από την αρμόδια ΔΟΥ Λάρισας σε βάρος της προσφεύγουσας κυρώσεις για τις παρακάτω παραβάσεις:

- με τη με αριθ. ... - **16/9/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, πρόστιμο συνολικού ύψους **28.120,00€** λόγω λήψης εννέα στο σύνολο τους εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 70.300,00€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ...με **ΑΦΜ:...**
- με τη με αριθ. ... **16/9/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, πρόστιμο **8.084,50€** λόγω

έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, κατά των με αριθ. ... και ... – **16/9/2020** πράξεων επιβολής προστίμου φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. ... – **20/10/2020** ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με τη με αριθ. **583 – 15/2/2021** απόφαση, της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι συναλλαγές της με την εκδότρια ατομική επιχείρηση του ...ήταν πραγματικές.

Κατόπιν των ανωτέρω, το ζήτημα της διάπραξης της παράβασης του αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015, έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την προαναφερθείσα με αριθ. **583 – 15/2/2021** απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος και ΦΠΑ για τις φορ. περιόδους 1/1-31/12/2015, 1/1-31/12/2016, 1/1-31/12/2017 και 1/1-31/12/2018, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στις από **6/12/2021** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Λάρισας, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από **21/8/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), και τις πληροφοριακές εκθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 (φορολογίας εισοδήματος) και του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης – Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας. Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Αναφορικά με τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ**:... με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών σε κατασκευές και δευτερεύουσες την διακοσμητική επένδυση εξωτερικών τοίχων κτιρίων με κεραμικά υλικά, τούβλα κλπ, τις εργασίες διάστρωσης ή τοποθέτησης πλακών σε τοίχους ή δάπεδα κτιρίων ή άλλων κατασκευών λιθολαξευτων ή μαρμάρινων και τις άλλες κατασκευαστικές εργασίες, που δεν κατονομάζονται ειδικά, χωρίς ίδια υλικά:
 - Ως έδρα από ενάρξεως, δηλώνεται μια μισθωμένη οικία, στα ..., στην οποία όμως η επιχείρηση δε λειτούργησε ποτέ. Ο ... δε διέθετε άλλες εγκαταστάσεις, πλην ενός γραφείου, επί της οδού ..., στη Λάρισα, δηλούμενη ως έδρα της ατομικής επιχείρησης που ασκεί η εν διαστάσει σύζυγός του,
 - Δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των τεχνικών έργων που φέρεται να πραγματοποιήσε. Ειδικότερα, δε 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. Φέρεται να μεταφέρονται τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων και υλικών με το υπ' αριθ. ..., του οποίου το ωφέλιμο φορτίο ανέρχεται στα 1300 κιλά.
 - 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 ότι προσέφερε υπηρεσίες με ετερόκλητα αντικείμενα δραστηριότητας που χρειάζονται και εξειδικευμένες γνώσεις, τις οποίες ούτε ο ίδιος διέθετε.

- Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών-δαπανών κάθε χρήσης είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των τεχνικών έργων που φέρεται στα εκδοθέντα στοιχεία να εκτέλεσε, καθώς και με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε. Ειδικότερα κατά τα φορ έτη 2015 και 2016 πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων, υλικών και έλαβε υπηρεσίες, αξίας 42.802,58€ και 37.184,49€ (αντίστοιχα) και πωλήσεις αξίας 2.183.711,90€ και 2.526.340,66€ (αντίστοιχα).
- Εξέδιδε φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε όλη την Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης. Σε αρκετές περιπτώσεις μάλιστα, εμφανιζόταν να εκτελεί ταυτόχρονα διάφορα έργα, σε διάφορες περιοχές της χώρας.
- Τα περισσότερα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά (κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/13), 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 οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στο λογαριασμό του εκδότη και στη συνέχεια ο ίδιος 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 ..., με τον τελευταίο αμέσως μετά να κάνει ισόποση και αντίστροφη κίνηση (ανάληψη) με αυτήν της κατάθεσης. Η ταυτόχρονη παρουσία στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα των αντισυμβαλλόμενων δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.
 - Σε άλλες περιπτώσεις διαπιστώθηκε να κρατείται από τον εκδότη, μόνο το ποσό του ΦΠΑ ή το μισό αυτού και το υπόλοιπο ποσό της «κατάθεσης» να επιστρέφεται στον πελάτη, τακτική που παραπέμπει σε εικονική εξόφληση (είθισται οι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων να αμείβονται με τον αναλογούντα ΦΠΑ - μισό ή ολόκληρο - των εικονικών φορολογικών στοιχείων που διακινούν).
 - Τέλος παρατηρήθηκε να μεταφέρονται από τον εκδότη, χρηματικά ποσά σε τρίτους, οι οποίοι δεν προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών να έχουν κάποια συναλλακτική σχέση μαζί του.
- Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας δυσχερή τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος για όλες τις ελεγχόμενες περιόδους, μάλιστα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2018 δεν υπέβαλε καθόλου δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων του εκδότη, προσήλθαν οικειοθελώς στις

αρμόδιες Δ.Ο.Υ και υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος, αφαιρώντας την αξία και τον ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως ...Υ, παραδεχόμενοι κατ' ουσία την εικονικότητα των συναλλαγών.

2. Αναφορικά με την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ** ... με αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες:

- Πέραν της δηλωθείσας έδρας, στην οδό ... στη Λάρισα, δε διέθετε τις εγκαταστάσεις που απαιτούνταν για να αποθηκεύει τον τεράστιο όγκο εμπορευμάτων που φέρεται να διέθετε στην αγορά.
- Δε είχε τις τεχνικές γνώσεις που απαιτούνταν προκειμένου να παράσχει τις υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε.
- Είχε αναλάβει την πραγματοποίηση πλήθους τεχνικών έργων ως υπεργολάβος, χωρίς να έχει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τους, καθώς δε 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.
- Το πλήθος των υπαλλήλων-εργατών που, σύμφωνα με σχετικό έγγραφο του ΕΦΚΑ, απασχολήθηκε από την εκδότρια κατά το διάστημα ελέγχου (18-02-16 έως και 30-09-18) είναι δυσανάλογα μικρό σε σχέση με τον τζίρο που αυτή φέρεται να πραγματοποίησε:

Έτος	Πλήθος Εργατών	Ακαθάριστα Έσοδα
2016	5	2.332.484,75
2017	7	4.766.275,51
2018	7	5.137.282,69

- Η συντριπτική πλειονότητα των αγορών της ήταν από τον ... και, όπως αποδείχθηκε, ήταν στο σύνολο τους εικονικές.
- Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της προσφεύγουσας προέβησαν σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ αφαιρώντας από τα λογιστικά τους βιβλία την αξία και τον ΦΠΑ των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ..., παραδεχόμενοι κατ' ουσία την εικονικότητα.
- Πολλά τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά (κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/13), αλλά και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπέζης, από το άνοιγμα των λογαριασμών προέκυψε ότι οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως μοναδικό σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενδεικτικά:
 - Σε αρκετές περιπτώσεις οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στο λογαριασμό της εκδότριας και στη συνέχεια η ίδια τα επέστρεφε πίσω στους λογαριασμούς τους ή σε λογαριασμούς συγγενών τους (ανακύκλωση χρημάτων).
 - Σε άλλες περιπτώσεις όπου οι καταθέσεις γίνονταν από τον φερόμενο ως πελάτη, διαπιστώθηκε αυτός να προσέρχεται στο τραπεζικό κατάστημα και

αμέσως μετά την κατάθεση των χρημάτων, να γίνεται ισόποση (ή μειωμένη κατά κάποιο ποσό) ανάληψη από την εκδότρια. Η ταυτόχρονη παρουσία στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα των αντισυμβαλλόμενων δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

- Σε άλλες περιπτώσεις διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια μετέφερε μεγάλα χρηματικά ποσά, αμέσως μετά την κατάθεση τους από τις λήπτριες επιχειρήσεις – πελάτες σε διάφορα τρίτα πρόσωπα (όπως σε έμπορο λαχείων)
- Επιπλέον διαπιστώθηκε εξόφληση τιμολογίων της από τις λήπτριες επιχειρήσεις σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και ενώ είχε μεσολαβήσει μεγάλο χρονικό διάστημα από την έκδοση των αντίστοιχων παραστατικών.

3. Αναφορικά με τις υπό κρίση συναλλαγές με την προσφεύγουσα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- Η προσφεύγουσα έλαβε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία έκδοσης του ...με **ΑΦΜ:....**

Φορ. Έτος 2015				
A/A	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. 76, 16-03-15	10.000,00	2.300,00	12.300,00
2	Τ.Π.Υ. 78, 27-03-15	10.000,00	2.300,00	12.300,00
3	Τ.Π.Υ. 83, 14-04-15	10.000,00	2.300,00	12.300,00
4	Τ.Π.Υ. 85, 24-04-15	15.000,00	3.450,00	18.450,00
5	Τ.Π.Υ. 443, 14-09-15	3.000,00	690,00	3.690,00
6	Τ.Π.Υ. 444, 14-09-15	3.000,00	690,00	3.690,00
7	Τ.Π.Υ. 445, 17-09-15	4.300,00	989,00	5.289,00
8	Τ.Π.Υ. 448, 22-09-15	10.000,00	2.300,00	12.300,00
9	Τ.Π.Υ. 449, 25-09-15	5.000,00	1.150,00	6.150,00
ΣΥΝΟΛΟ 1/1 – 16/10/2015		70.300,00	16.169,00	86.469,00
12	Τ.Π.Υ. 454, 15-12-15	2.400,00	552,00	2.952,00
13	Τ.Π.Υ. 455, 21-12-15	3.500,00	805,00	4.305,00
ΣΥΝΟΛΟ 17/10 - 31/12/15		5.900,00	1.357,00	7.257,00
ΣΥΝΟΛΟ 2015		76.200,00	17.256,00	93.726,00

Φορ. Έτος 2016				
A/A	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. 480, 13-05-16	10.000,00	2.300,00	12.300,00
2	Τ.Π.Υ. 481, 13-05-16	14.000,00	3.220,00	17.220,00
ΣΥΝΟΛΟ		24.000,00	5.520,00	29.520,00

- Η προσφεύγουσα έλαβε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ... με **ΑΦΜ** ...:

Φορ. Έτος 2016				
A/A	ΦΟΡ.	ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ

	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΞΙΑ		ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. 48 σειρά Α, 30-09-2016	9.798,39	2.351,61	12.150,00
2	Τ.Π.Υ. 45, 21-12-2016	15.000,00	3.600,00	18.600,00
ΣΥΝΟΛΟ		24.798,39	5.951,61	30.750,00

Φορ. Έτος 2017				
A/A	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. 101, 29-03-17	1.500,00	360,00	1.860,00
2	Τ.Π.Υ. 102, 03-04-17	7.000,00	1.680,00	8.680,00
3	Τ.Π.Υ. 103, 05-04-17	8.000,00	1.920,00	9.920,00
4	Τ.Π.Υ. 151, 08-05-17	3.000,00	720,00	3.720,00
ΣΥΝΟΛΟ		19.500,00	4.680,00	24.180,00

Φορ. Έτος 2018				
A/A	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. 207, 17-09-18	8.000,00	1.920,00	9.920,00
2	Τ.Π.Υ. 209, 18-09-18	6.000,00	1.440,00	7.440,00
3	Τ.Π.Υ. 208, 18-09-18	6.000,00	1.440,00	7.440,00
4	Τ.Π.Υ. 220, 19-10-18	5.000,00	1.200,00	6.200,00
5	Τ.Π.Υ. 219, 19-10-18	5.000,00	1.200,00	6.200,00
ΣΥΝΟΛΟ		30.000,00	7.200,00	37.200,00

- Όλα τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και οι αξίες τους συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017 και 2018 με αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών της, στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικών περιόδων από 1/1 – 31/12/2015, 1/1 – 31/12/2016, 1/1 – 31/12/2017 και 1/1 - 31/12/2018, με αποτέλεσμα τη διόγκωση των φορολογητέων εισροών, και κατά συνέπεια, την μείωση του φόρου εισροών και την έκπτωση του αντίστοιχου ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 2859/2000.

Επειδή, με το άρθρο 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς τους και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και την καλοπιστία της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000 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.....».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... ».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225 - 28/9/2001 Α.Υ.Ο., με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αρ. 685/2000 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «.....το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά, άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.)».

Επειδή, ορθώς η φορολογική διοίκηση δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα εταιρεία το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της που αντιστοιχούσε στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 30 και 32 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ καθώς αυτά κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Ο προσδιορισμός της διαφοράς ΦΠΑ για τις υπό κρίση φορ. περιόδους, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στην από **6/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Λάρισας

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί πραγματικών συναλλαγών, αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου, έλλειψης αιτιολογίας, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης και μη νόμιμου προσδιορισμού ΦΠΑ, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **13/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής α) της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**, β) του ... με **ΑΦΜ:....** και γ) του ... με **ΑΦΜ:....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορ. έτος 2015 – Φορ. περίοδος 1/1 - 31/12/2015

- Η με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

Ποσό

Φόρος Εισοδήματος	22.424,70
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	11.212,35
Καταλογιζόμενο ποσό	33.637,05

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	18.897,36
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	9.448,68
Καταλογιζόμενο ποσό	28.346,04

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

Φορ. έτος 2016 – Φορ. περίοδος 1/1 - 31/12/2016

- Η με αριθ. ... - **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	14.192,53
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	7.096,27
Καταλογιζόμενο ποσό	21.288,80

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	11.471,61
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	5.735,81
Καταλογιζόμενο ποσό	17.207,42

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

Φορ. έτος 2017 – Φορ. περίοδος 1/1 - 31/12/2017

- Η με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	5.655,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	2.827,50
Καταλογιζόμενο ποσό	8.482,50

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	58,06
ΦΠΑ	4.621,94
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	2.310,96
Καταλογιζόμενο ποσό	6.932,90

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

Φορ. έτος 2018 – Φορ. περίοδος 1/1-31/12/2018

- Η με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Μείωση ζημίας	30.000,00

- Η με αριθ. ...- **6/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	7.258,06

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.