



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 07-11-2022

Αριθμός Απόφασης: 2116

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
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), 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί του Τ.Κ., κατά : α) της με αριθμ./06-05-2022 πράξης

επιβολής προστίμου του αρ. 58 Α του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2016 β) της με αριθμ. /06-05-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2017, γ) της με αριθμ. /06-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, δ) της με αριθμ. /06-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, ε) της με αριθμ. /06-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, στ) της με αριθμ. /06-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Ο προσφεύγων, με ΑΦΜ, είναι κάτοικος, επί της οδού Στις 18/06/1990 έκανε έναρξη εργασιών, στη Δ.Ο.Υ., με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ» .

Από τη Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η/07-05-2019 εντολή, για μερικό επιτόπιο έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και του ν. 2859/2000 για τις χρήσεις 2016 και 2017.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το από 26-02-2019 πληροφοριακό δελτίο Ε.Λ.Π. του Σ.Δ.Ο.Ε. και η από 06-04-2020 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. και Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα οποία η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως,» τις χρήσεις 2016 & 2017.

Ύστερα από την έκδοση της υπ' αρ. /07-05-2019 εντολής ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε στην έδρα της επιχείρησης την υπ' αρ. /13-05-2019 «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού» βάσει των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (όπως ισχύουν με το Ν. 4512/2018), με επισυναπτόμενη την εντολή ελέγχου.

Η επιχείρηση δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις βάσει του Ν. 4512/2018.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος απέστειλε στην έδρα της επιχείρησης την υπ' αρ./17-08-2020 «**Γνωστοποίηση** ελέγχου», με επισυναπτόμενη την υπ' αρ./τροποποιητική εντολή ελέγχου και επιπλέον ανάρτησε ηλεκτρονικά (μέσω e-κοινοποίησης) στο «Λογαριασμό» της επιχείρησης στο taxishet την υπ' αρ./22-11-2021 «**Πρόσκληση** προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για φορολογικό έλεγχο» για τις ελεγχόμενες χρήσεις **2016 – 2017**:

Ο προσφεύγων ανέγνωσε την ανωτέρω πρόσκληση στις 24-11-2021 (πριν δηλαδή την παρέλευση 10 ημερών από την ανάρτηση), οπότε σε αυτήν την ημερομηνία συντελέστηκε και η κοινοποίησή της σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 και την Πολ. 1125/07-05-2014, και προσκόμισε τα ανωτέρω δικαιολογητικά στις 10-01-2022. Την ίδια μέρα παραδόθηκε στο λογιστή της επιχείρησης «.....»: **α)** η από 10-01-2022 έκθεση κατάσχεσης βάσει του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των τιμολογίων πώλησης εκδόσεως «.....» και **β)** η από 10-01-2022 έκθεση κατάσχεσης βάσει του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των υπόλοιπων φορολογικών βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων τα οποία ζητήθηκαν με την υπ' αρ./22-11-2021 πρόσκληση.

Ο προσφεύγων σε απάντηση της ανωτέρω πρόσκλησης, προσκόμισε το υπ' αρ./10-01-2022 σχετικό έγγραφο στο οποίο αναγράφει ότι:

«Κατά τα έτη 2016 και 2017 προμηθεύτηκα οικοδομικά υλικά και συγκεκριμένα άμμο από την ανωτέρω εταιρεία και από το εργοτάξιο που είχε στο Στο συγκεκριμένο μέρος η ανωτέρω εταιρεία είχε εγκαταστήσει λατομείο εξόρυξης αδρανών υλικών καθώς επίσης και σπαστήρα αδρανών υλικών. Κάθε φορά που φόρτωνα την άμμο στα Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητά μου, με μηχανήματα ιδιοκτησίας της ως άνω εταιρείας, μου εξέδιδε και το αντίστοιχο παραστατικό (δελτίο αποστολής ή δελτίο αποστολής – τιμολόγιο). Τα παραστατικά τα εξέδιδε υπάλληλος της ανωτέρω εταιρείας, του οποίου το όνομα δεν γνωρίζω, από το γραφείο (λυόμενο κτίριο) το οποίο ήταν εγκατεστημένο στο χώρο του εργοταξίου. Για τις συναλλαγές μου αυτές του κατέθεσα και τις 06-10-2016 επιταγές οι οποίες προέρχονταν από την εταιρεία «.....» με έδρα Α. Επιταγή Νο Alpha Bank αξίας 3.450,00 ευρώ. Β. Επιταγή Νοαξίας 3.388,00 ευρώ. Δηλαδή συνολικής αξίας 6.838,00 ευρώ για την εξόφληση του Τιμολ. Νο/29-06-2016 αξίας 6.290,00 ευρώ και ως προκαταβολή για επόμενες συναλλαγές το ποσό των 548,00 ευρώ».

Ο έλεγχος στην συνέχεια καταλόγισε τις παρακάτω παραβάσεις των διατάξεων των Ε.Λ.Π. & του Κ.Φ.Δ.:

1. ΧΡΗΣΗ 2016

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ
-----	---------------------

1	Δεν εξέδωσε κατά την 31-12-2016 τουλάχιστον ένα τιμολόγιο πώλησης, σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών καθαράς αξίας 4.360,85 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. (24%) 1.046,60 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 και 12 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθώς με τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης προέκυψε σε 2 διαφορετικά εμπορεύματα (που στις 31-12-2016 υπάγονταν στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 24%) έλλειμμα στο βιβλίο απογραφών της 31-12-2016. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).
2	Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά βιβλία 83 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαράς αξίας 15.860,00 ευρώ με εκδότη την ανύπαρκτη συναλλακτικώς επιχείρηση «....., Τεχνική, λατομική & μεταφορική εταιρεία,, Δ.Ο.Υ.» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9, 11 & 15 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013. Η παράβαση αυτή δεν επισύρει διοικητικές κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' του Ν. 4337/2015.

2. ΧΡΗΣΗ 2017

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ
1	Δεν ζήτησε, δεν έλαβε και εν τέλει δεν εξέδωσε κατά την 31-12-2017 ως όφειλε τουλάχιστον ένα τιμολόγιο αγοράς (<i>χωρίς την επιβολή Φ.Π.Α.</i>) καθαράς αξίας 9.148,11 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 10 & 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθώς με τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης προέκυψαν στο εμπόρευμα «μαρμαρόσκονη» διαφορές ανάμεσα στις αγορές, στις πωλήσεις και στις απογραφές έναρξης και λήξης. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 54 παρ. 1ε' & 2η' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).
2	Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά βιβλία 37 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαράς αξίας 4.272,50 ευρώ με εκδότη την ανύπαρκτη συναλλακτικώς επιχείρηση «.....» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9, 11 & 15 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013. Η παράβαση αυτή δεν επισύρει διοικητικές κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' του Ν. 4337/2015.

Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε για τα επίμαχα έτη και την ύπαρξη λογιστικών διαφορών όπου συμπεριλαμβάνονται μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν και τη φορολογία του ΦΠΑ. Πιο συγκεκριμένα, δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες προς έκπτωση τα τιμολόγια εξόδων για δαπάνες καυσίμων βενζίνης του ΙΧ αυτοκινήτου της επιχείρησης με αριθμό κυκλοφορίας επειδή κρίθηκαν ως μη παραγωγικές και εκπεστές δαπάνες, αλλά προσωπικές και καταναλωτικές, οι οποίες δεν έγινε προς το συμφέρον της επιχείρησης σύμφωνα με το αρ. 23 παρ.

ιβ του ν. 4172/2013. Επιπρόσθετα, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που αφορούν δαπάνες καυσίμων εκδόσεως διαφόρων πρατηρίων καυσίμων καθώς δεν αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου.,

Συνολικά για τις δύο χρήσεις οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του προσφεύγοντα είναι οι παρακάτω:

Χρήση 2016	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική αξία
Δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	6.042,15	1.432,78	7.474,93
Αγορές εμπορευμάτων	15.860,00	3.785,85	19.645,85
Σύνολο	21.902,15	5.218,63	27.120,78
Χρήση 2017			
Δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	9.665,97	2.319,83	11.985,80
Αγορές εμπορευμάτων	4.272,50	1.025,40	5.297,90
Σύνολο	13.938,47	3.345,23	17.283,70
Σύνολο και για τις δύο χρήσεις	36.474,37	8.709,62	45.183,99

Με την υπ' αριθμ./06-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 6.745,65€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 3.372,83€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 792,13€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 10.910,61€.

Με την υπ' αριθμ./06-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 1.758,12€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 879,06€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 160,47€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 2.797,65€.

Με την υπ' αριθμ./06-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 4.469,09€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 1.711,25€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 6.180,34€.

Με την υπ' αριθμ./06-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 4.394,26€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν.

4174/2013 ύψους 2.197,13€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 6.591,39€.

Με την αριθμό/06-05-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α' του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 523,30€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε κατά την 31-12-2016 τουλάχιστον ένα τιμολόγιο πώλησης, σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών **καθαράς αξίας 4.360,85 ευρώ** πλέον Φ.Π.Α. (24%) 1.046,60 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 και 12 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθώς με τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης προέκυψε σε 2 διαφορετικά εμπορεύματα (που στις 31-12-2016 υπάγονταν στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 24%) έλλειμμα στο βιβλίο απογραφών της 31-12-2016.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Με την αριθμό/06-05-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Δεν ζήτησε, δεν έλαβε και εν τέλει δεν εξέδωσε κατά την 31-12-2017 ως όφειλε τουλάχιστον ένα τιμολόγιο αγοράς (χωρίς την επιβολή Φ.Π.Α.) καθαράς αξίας 9.148,11 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 10 & 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθώς με τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης προέκυψε στο εμπόρευμα «μαρμαρόσκονη» διαφορές ανάμεσα στις αγορές, στις πωλήσεις και στις απογραφές έναρξης και λήξης.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 54 παρ. 1ε' & 2η' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/08-06-2022 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ανεπαρκής η απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής, αοριστία των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων
2. Απολύτως πραγματικές και υπαρκτές οι συναλλαγές
3. Αυθαίρετος και αβάσιμος υπολογισμός των επίδικων ποσών

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».-

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ν. 4174/2013: 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 διατρηθεί 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.

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 οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα)

τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή 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 Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε 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 εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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 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), 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).

Επειδή σύμφωνα με τη 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, στο 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, 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 εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ν. 4174/2013: «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, 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 ελεγχόμενου, 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση 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 τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 σύμφωνα με την από 06-04-2020 Έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. & Ε.Λ.Π. χρήσεων 2014 – 2017 της Δ.Ο.Υ. για την εταιρεία «.....», η εν λόγω επιχείρηση κρίθηκε ότι **τις χρήσεις 2014 - 2017 ήταν ανύπαρκτη συναλλακτικά** Ενδεικτικά, στην από 06-04-2020 «ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/12) & Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014)» της Δ.Ο.Υ., αναφέρονται τα εξής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη: «Με βάση όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω προκύπτει ότι οι πωλήσεις που διενήργησε η ελεγχόμενη επιχείρηση όπως αυτές δηλώθηκαν στις ΜΥΦ συναλλασσομένων επιχειρήσεων είναι εικονικές για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς δεν είχε πραγματοποιήσει ανάλογες αγορές και δαπάνες, χρησιμοποιούσε εγκαταστάσεις άγνωστες στις φορολογικές αρχές και από κοινού με άλλες νομικές οντότητες, υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα κατά τρόπο ώστε να μην προκύπτει φόρος για καταβολή, ενώ για κάποιες χρήσεις δεν υπέβαλε καν δηλώσεις, εν τοις πράγμασι συνδιαχειριστής και συνιδιοκτήτης ήταν και άλλο φυσικό πρόσωπο με σημαντικό ιστορικό επιβολής φορολογικών και τελωνειακών προστίμων που δεν δηλώθηκε ποτέ στις φορολογικές αρχές, συσχετιζόταν με άλλες νομικές οντότητες αμφίβολης αξιοπιστίας διενεργώντας άγνωστες συνεργασίες και διενεργούσε πλήθος συναλλαγών άσχετο με το αντικείμενο εργασιών της.»

Επιπλέον αναφορικά με τις συναλλαγές της εκδότρια εταιρίας με τον προσφεύγοντα :

Η εν λόγω εταιρεία «.....» εξέδωσε προς την ελεγχόμενη «.....» κατά τις χρήσεις **2016 & 2017, 120 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές καθαρής αξίας 20.132,50 ευρώ** πλέον Φ.Π.Α. 4.811,25 ευρώ και συνολικής αξίας 24.943,75 ευρώ.

- Όλα τα εικονικά φορολογικά στοιχεία αφορούν αγορές «Άμμου» από 15 έως 20 m³ με τιμή πώλησης από 5,00 έως 9,00 ευρώ/ m³. Λαμβάνοντας υπόψη τις διευκρινήσεις του ελεγχόμενου επιτηδευματία ότι 1 m³ = 1,6 tn τότε 15 m³ = 20 x 1,6 = 24 tn και 20 m³ = 20 x 1,6 = 32 tn και επειδή τα δύο Φ.Ι.Χ. της επιχείρησης ήταν μικτού βάρους 40 tn προκύπτει ότι κάθε τιμολόγιο – δελτίο αποστολής ή δελτίο αποστολής αντιστοιχεί σε μία μεταφορά άμμου.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» έκανε έναρξη εργασιών στις 18-06-1990 και ασχολείται εδώ και 32 έτη με το εμπόριο οικοδομικών υλικών (άμμος, χαλίκι, μαρμαρόσκονη, κλπ). Οι αγορές εμπορευμάτων του προέρχονται κυρίως από λατομεία του Νομού, του και της Η έδρα του είναι στο και διατηρεί και υποκατάστημα στο για να αποθηκεύει τα οικοδομικά υλικά. Οι πωλήσεις του διενεργούνται κυρίως προς τεχνικές εταιρείες και προς εταιρίες εμπορίας οικοδομικών υλικών.
- Ο προσφεύγων προσκόμισε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2016 & 2017 και διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία στη στήλη «Αγορές

εμπορευμάτων». Επίσης, καταχωρήθηκαν στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών της και μεταφέρθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

- Στα επίμαχα τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής αναγράφεται ως αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου ένα από τα δύο Φ.Ι.Χ., το υπ' αρ. ή το υπ' αρ. και τα δύο μικτού βάρους 40,00 τόνων. Ωστόσο, στα επίμαχα 29 δελτία αποστολής που εκδόθηκαν από 02-06-2016 έως 18-06-2016 αναγράφεται ως αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου το υπ' αρ. Φ.Δ.Χ. μικτού βάρους 40,00 τόνων, το οποίο δεν ανήκει ούτε στον προσφεύγοντα ούτε στην εκδότρια εταιρία.
- Η καθαρή αξία των τιμολογίων είναι μικρής αξίας (καθώς κάθε ένα αφορά μία μεταφορά άμμου) και κυμαίνεται από 90,00 ευρώ έως 162,00 ευρώ. Μόνο το υπ' αρ./29-06-2016 τιμολόγιο πώλησης που αφορά 29 δελτία αποστολής εκδόσεως από 02-06-2016 έως 18-06-2016 είναι μεγάλης καθαρής αξίας 5.075,00 ευρώ.
- Ως τρόπο εξόφλησης στα επίμαχα τιμολόγια αναγράφεται μετρητοίς ή με πίστωση ή δεν υπάρχει σχετική ένδειξη.
- Ο έλεγχος συνέκρινε τις ημερομηνίες και τις ώρες που εκδόθηκαν τα επίμαχα παραστατικά με τιμολόγια και δελτία αποστολής που έλαβε από άλλους προμηθευτές και διαπίστωσε ότι σε πάρα πολλές περιπτώσεις συνέπιπτε η ώρα, που αναγράφει το παραστατικό ότι το ΦΙΧ της επιχείρησης φόρτωνε άμμο στο, με την ώρα που το ίδιο ΦΙΧ φόρτωνε άμμο σε άλλο λατομείο της περιοχής ή προμηθευόταν καύσιμα σε άλλο νομό.
- Τα επίμαχα παραστατικά φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση σαν να μην μεσολάβησε η έκδοση παραστατικών που αφορούσε άλλους πελάτες της «.....» και κατ' επέκταση εκδόθηκαν πιθανότατα όλα μαζί σε μεταγενέστερο χρόνο από τις ημερομηνίες που αναγράφουν.
- Τέλος ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι εξόφλησε, το πιο σημαντικό αναφορικά με την αξία, εικονικό τιμολόγιο με επιταγές πελατών του, αφού πρώτα τις οπισθογράφησε (οι οποίες δεν προσκομίσθηκαν), δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης των συναλλαγών, καθώς όπως αναγράφεται και στην από 06-04-2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, η τελευταία κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρίας «.....» διενεργήθηκε στις 12-05-2014, ήτοι πολύ προγενέστερα από τις χρήσεις 2016 και 2017.

Επειδή, βάσει του βιβλίου απογραφών η επιχείρηση του προσφεύγοντα δεν είχε απόθεμα «μαρμαρόσκονης» στις 31-12-2016 και επειδή οι αγορές και οι πωλήσεις που πραγματοποίησε δίνουν αρνητικό απόθεμα 50,64 τόνους, συνάγεται ότι θα έπρεπε να είχε απόθεμα έναρξης στις 31-12-2016= 50,64 τον. Ωστόσο, η επιχείρηση όχι μόνο δεν κατέγραψε απόθεμα στο βιβλίο απογραφών στις 31-12-2016 , αλλά κατέγραψε απόθεμα στις 31-12-2017 = 720,00 τόνους, που σημαίνει ότι είχε στις 31-12-2017 συνολικό έλλειμμα αρνητικό 770,64 τόνους, ή συνολικό

πλεόνασμα 770,64 τόνους. Η εν λόγω διαφορά αποτελεί πλεόνασμα στον έλεγχο της κλειστής αποθήκης για το εμπόρευμα «μαρμαρόσκονης» και δημιουργήθηκε επειδή η επιχείρηση αγόρασε 770,64 τόνους, χωρίς να λάβει από τους προμηθευτές της τιμολόγια και χωρίς εν τέλει να εκδώσει τιμολόγια αγοράς σ' αυτούς.

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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών με την, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

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.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./08-06-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Με την αριθμ./2022 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58 Α΄ του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2016

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
523,30€	523,30€

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: Η αριθμ./06-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016

Φορ. έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	6.745,65€	6.745,65€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.372,83€	3.372,83€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	792,13€	792,13€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.910,61€	10.910,61€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμ./06-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	1.758,12€	1.758,12€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	879,06€	879,06€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	160,47€	160,47€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.797,65€	2.797,65€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ: Η με αριθμ./06-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	4.469,09€	4.469,09€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.711,25€	1.711,25€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.180,34€	6.180,34€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμ./06-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	4.394,26€	4.394,26€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.197,13€	2.197,13€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.591,39€	6.591,39€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό/06-05-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2017

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
500,00€	500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.