



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-12-2022

Αριθμ. Αποφ.: 2403

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
Fax : ded.thess@.aade.gr
E-Mail : www.aade.gr
Url : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

δ. την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4978/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Δ.Ε.» (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ. κατά των με αριθμ.: **α) .../27-06-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και **β)/27-06-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την από 10-08-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων 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 της απόφασης.

Επί της από **21-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 αριθμό **..../27-6-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού **73.649,66€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του αρ.58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **36.824,83€**, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **14.337,87€**, **ήτοι συνολικό ποσό 124.812,36€**, λόγω λήψης τριάντα οκτώ (38) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 172.008,00€ πλέον Φ.Π.Α. 41.281,92€
- Με την με αριθμό **..../27-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά **41.281,92€**, λόγω λήψης τριάντα οκτώ (38) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 172.008,00€ πλέον Φ.Π.Α. 41.281,92€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, δυνάμει της υπ' αριθμ./06-04-2021 εντολής ελέγχου.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./..../24-02-2021 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Ε' Υποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας, με επισυναπτόμενη την από 19-02-2021 έκθεση Ε.Λ.Π. στον προσφεύγοντα, σχετικά με λήψη φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «. ... του ...» με Α.Φ.Μ.:

Στα πλαίσια του ελέγχου, με το υπ' αριθμ./09-04-2021 έγγραφο κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου και η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τα άρθρα 18 και 19 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τα άρθρα 397 και 398 του Ν. 4512/2018, και επιδόθηκε το υπ' αριθμ./23-09-2021 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 με το οποίο προσκομίστηκαν τα φορολογικά αρχεία του προσφεύγοντα.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα τριάντα οκτώ (38) εικονικών φορολογικών στοιχείων αγορών (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας 172.008,00€ πλέον Φ.Π.Α. 41.281,92€, με εκδότη τη Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος απέρριψε την έκπτωση της δαπάνης στη φορολογία εισοδήματος και του φόρου εισροών στη φορολογία Φ.Π.Α. των ως άνω φορολογικών στοιχείων και συνέταξε το υπ' αριθμ. .../16-05-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./09-06-2022 υπόμνημά του. Ο έλεγχος απορρίπτοντας τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**21-07-2022** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε εις χείρας του, η έκθεση ελέγχου που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (υποδιεύθυνση Λάρισας), ώστε να έχει ακριβή γνώση των όσων του καταλογίζονται. Κοινοποιήθηκε στον υπερήλικα πατέρα του, ενώ ο ίδιος απουσίαζε στο εξωτερικό.
2. Από τη αγόρασε κυρίως μεταχειρισμένα καλούπια και λίγα σίδερα. Οι διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ για τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης της και για τη φορολογική της συμμόρφωση δεν καταδεικνύουν τίποτα για τις δικές του συναλλαγές με τη Στην περίπτωση του όλες οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί. Όλες τις συναλλαγές τις «έκλεισε» με το σύζυγο της, το, ο οποίος ήταν κατασκευαστής – εργολάβος από το 2008 και παρουσιαζόταν να έχει οικογενειακή επιχείρηση με τη γυναίκα του. Τα εμπορεύματα ήταν καλούπια τύπου DOKA και λοιπά υλικά για την κατασκευή ξυλοτύπων (μπετοφόρμ, σκαλωσιές κ.λ.π.), ως μεταχειρισμένα. Τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με δικά του μεταφορικά μέσα ή με μεταφορικό μέσο του αδερφού του, ο οποίος διατηρεί όμοια κατασκευαστική επιχείρηση στην Πτολεμαΐδα. Επί των τιμολογίων αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων. Ο τόπος προέλευσης και προορισμού δεν αναγράφεται στα τιμολόγια γιατί πρέπει να αναγράφεται μόνο στα δελτία αποστολής, τα οποία εσφαλμένα ουδέποτε εκδόθηκαν. Τα υλικά χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή μεγάλου έργου, που είχε αναλάβει ο προσφεύγων από την σε σταθμό παραγωγής της ΔΕΗ στην Πτολεμαΐδα. Η εξόφληση έγινε μέσω τραπεζικού συστήματος. Προσκομίζει επιπλέον δύο επιταγές

συνολικού ποσού 5.000,00€ τις οποίες βρήκε μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (σχετ.3). Η ΥΕΔΔΕ θεώρησε ότι οι εξοφλήσεις ήταν φαινομενικές, γιατί εκδόθηκαν στη Λάρισα και εξοφλήθηκαν αυθημερόν σε τραπεζικό κατάστημα της Λάρισας. Η επιταγή είναι ελευθέρως κυκλοφορίσιμη. Αποδεικνύει αναμφισβήτητα ότι πλήρωσε στη τη συνολική αξία των συναλλαγών. Η έκδοση περισσότερων ταχυδρομικών επιταγών την ίδια ημέρα οφείλεται στο γεγονός ότι τα ΕΛΤΑ δεν εκδίδουν επιταγές αξίας μεγαλύτερης των 6.000,00€. Οψιγενής ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι δεν αποδεικνύεται από ποιον λογαριασμό αναλήφθηκαν τα χρήματα που έδωσε στη Είχαν συμφωνήσει τις συνολικές αγορές και γι' αυτό κάποιες ημέρες δινόταν περισσότερα χρήματα από τις τιμολογήσεις. Η σύγκριση των τιμολογίων της με μια πολυεθνική όπως η, που έχει οργανωμένο λογιστήριο, με σκοπό να αποδειχθεί ότι τα τιμολόγια της ήταν ελλιπή και προβληματικά είναι άστοχη.

Ως προς τον πρώτο 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του 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, στο άρθρο 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπειριστатωμένα 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του

ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρικάλων ακολουθώντας τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και τις εγκυκλίους αυτού, ολοκλήρωσε τον έλεγχο με τη σύνταξη των από 24-06-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Τα ως άνω στοιχεία νομίμως κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 27/06/2022 με την υπ' αριθμ. ηλεκτρονική κοινοποίηση.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με αφορμή την από 19-02-2022 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Ε' υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, στην οποία επισυνάπτεται η έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. στον προσφεύγοντα, η οποία αποτελεί στοιχείο του φακέλου.

Επειδή, ο προσφεύγων ως έχων έννομο συμφέρον νομιμοποιείται οποτεδήποτε να λάβει γνώση του διοικητικού φακέλου που τον αφορά λαμβάνοντας υπόψη τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 5 του ν.2690/1999 (Κ.Δ.Διαδ.) και των ειδικότερων διατάξεων του άρθρου 27 του ν.4987/2022, χωρίς όμως να προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης ότι υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα προς τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων σχετικό αίτημα για χορήγηση αντιγράφων, που δεν ικανοποιήθηκε.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013: «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 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.».

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 ΔΟΥ, 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, 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 την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα 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 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 την **παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013** «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», ενώ στο άρθρο 22 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες - Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου 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 πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, στο **ν. 2869/2000** - Φ.Π.Α. ορίζεται ότι: «Άρθρο 2 παρ.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,

Άρθρο 3 παρ.1 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,

Άρθρο 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Άρθρο 32 – Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

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 στην προκειμένη περίπτωση:

- από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση των εξής φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης της «. του» με Α.Φ.Μ.:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	TIM ../7-11-2017	15.250,00	3.660,00	18.910,00
2	TIM ../8-11-2017	16.758,00	4.021,92	20.779,92
3	TIM ../13-11-2017	9.600,00	2.304,00	11.904,00
4	TIM ../13-11-2017	1.000,00	240,00	1.240,00
5	TIM ../13-11-2017	1.000,00	240,00	1.240,00
6	TIM ../13-11-2017	1.000,00	240,00	1.240,00
7	TIM ../16-11-2017	14.400,00	3.456,00	17.856,00
8	TIM ../16-11-2017	15.000,00	3.600,00	18.600,00
9	TIM ../17-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
10	TIM ../17-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
11	TIM ../18-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
12	TIM ../18-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
13	TIM ../18-11-2017	2.000,00	480,00	2.480,00
14	TIM ../18-11-2017	2.800,00	672,00	3.472,00
15	TIM ../18-11-2017	2.000,00	480,00	2.480,00
16	TIM ../18-11-2017	2.800,00	672,00	3.472,00
17	TIM ../18-11-2017	3.000,00	720,00	3.720,00
18	TIM ../19-11-2017	4.200,00	1.008,00	5.208,00
19	TIM ../19-11-2017	1.350,00	324,00	1.674,00
20	TIM ../19-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
21	TIM ../27-11-2017	10.500,00	2.520,00	13.020,00
22	TIM ../28-11-2017	10.500,00	2.520,00	13.020,00
23	TIM ../28-11-2017	4.950,00	1.188,00	6.138,00
24	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
25	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
24	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
26	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
27	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
28	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
29	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
30	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
31	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
32	TIM ../28-11-2017	1.500,00	360,00	1.860,00
33	TIM ../30-11-2017	11.800,00	2.832,00	14.632,00
34	TIM ../7-12-2017	2.000,00	480,00	2.480,00
35	TIM ../7-12-2017	6.000,00	1.440,00	7.440,00
36	TIM ../8-12-2017	3.850,00	924,00	4.774,00
37	TIM ../9-12-2017	7.750,00	1.860,00	9.610,00
	ΣΥΝΟΛΑ	172.008,00	41.281,92	213.289,92

- Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν με 32 ταχυδρομικές επιταγές και πέντε τραπεζικές, πλέον δύο ακόμη τραπεζικών επιταγών φωτοαντίγραφα των οποίων προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ως εξής:

α/α	αρ.ταχυδρομικής επιταγής	ημερομηνία	ποσο σε €
1	..	09/11/2017	3.040 00
2	..	09/11/2017	6.000.00
3	..	9/11/2017	6.000.00
4	..	9/11/2017	6.000.00
5	..	09/11/2017	6.000,00
6	..	09/11/2017	6.000,00
7	..	09/11/2017	6.000.00
8	.	9/11/2017	6.000,00
9	..	09/11/2017	6.000,00
10	.	9/11/2017	6.000,00
11	.	20/11/2017	2.262.00
12	.	20/11/2017	6.000,00
13	.	20/11/2017	6.000,00
14	.	20/11/2017	6.000.00
15	.	20/11/2017	6.000.00
16	.	20/11/2017	6.000,00
17	.	20/11/2017	6.000,00
18	.	20/11/2017	6.000,00
19	.	20/11/2017	6.000,00
20	.	20/11/2017	6,000,00
21	.	20/11/2017	6.000,00
22	.	20/11/2017	6.000,00
23	.	30/11/2017	6.000.00
24	..	30/11/2017	4.492,00
25	.	30/11/2017	6.000,00
26	.	01/12/2017	3.450 00
27		1/12/2017	6.000.00
28	..	01/12/2017	6.000.00
29	...	01/12/2017	6.000 00
30	..	1/12/2017	6.000,00
31	...	01/12/2017	6.000.00
32	..	1/12/2017	6.000,00

α/α	αρ. τραπεζικής επιταγής	ημερομηνία	ποσο σε €
	..	09/11/2017	6.000,00
	..	20/11/2017	8.000,00
	..	20/11/2017	5.210,00
		30/11/2017	6.330,00
	.	30/11/2017	6.330,00
	..	09/11/2017	3.000,00
	...	09/11/2017	2.040,00

Επειδή, η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 19-02-2020 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Λάρισας, έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

Ειδικότερα η εκδότρια, σύμφωνα με την έρευνα που διενήργησε η ανωτέρω Υπηρεσία, εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σε μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων κατά τις χρήσεις 2017 και 2018. Η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται, καθώς:

1.Υπάρχει **πλήρης αναντιστοιχία, που να συνάδει με την λογική και τη συναλλακτική πρακτική**, μεταξύ των αγορών της εκδότριας και των πωλήσεων της. Συγκεκριμένα κατά τη χρήση 2017 εμφανίζει πωλήσεις 4.766.275,51€, ενώ οι αγορές της ήταν 15.256,44€. Κατά τη χρήση 2018 εμφανίζει πωλήσεις 803.401,82€, ενώ οι αγορές της ήταν 174,45€, Η ίδια μεγάλη απόκλιση εμφανίζεται και σε προηγούμενες χρήσεις, όπως 2014, 2015 και 2016, Το ύψος των συναλλαγών δίνει την εντύπωση ότι πρόκειται για μία οργανωμένη επιχείρηση, με ανάλογη στελέχωση, τόσο σε προσωπικό, όσο και σε υλικοτεχνική υποδομή. Εντούτοις, όπως προέκυψε από την έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, **δε διέθετε ούτε τη στοιχειώδη υποδομή που απαιτείται για τη λειτουργία της**. Την περίοδο από ενάρξεως 18-02-2016 μέχρι 31-12-2017 η έδρα της ήταν στην οδό στη που είναι η οικία της. Ουδέποτε διέθετε αποθηκευτικό ή άλλο χώρο, καθιστώντας εμφανές ότι δεν διέθετε τις εγκαταστάσεις για να αποθηκεύει τον τεράστιο όγκο των εμπορευμάτων που φέρεται να διέθετε.

2.Η οντότητα φέρεται να έχει αναλάβει την πραγματοποίηση πλήθους τεχνικών έργων ως υπεργολάβος, χωρίς να έχει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεσή 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. Επιπλέον, για την ελεγχόμενη περίοδο δε διέθετε ούτε ένα φορτηγό όχημα (αγόρασε το υπ'αριθμ. ΦΙΧ στις 28-12-2018 και το υπ' αριθμ. ΦΙΧ στις 20-09-2019) γεγονός που είναι ασύμβατο με το υποτιθέμενο μέγεθος της και τις υποτιθέμενες παρεχόμενες υπηρεσίες. Η ελεγχόμενη οντότητα σε κάποια συνοδευτικά διακίνησης αποθεμάτων φέρεται να έχει χρησιμοποιήσει το υπ' αριθμ. ΦΙΧ ιδιοκτησίας (του συζύγου της), το οποίο παρόλο το πολύ μικρό ωφέλιμο φορτίο του (1.300 κιλά) φέρεται να μεταφέρει τεράστιες ποσότητες υλικών και εμπορευμάτων.

3. Το απασχολούμενο προσωπικό, σύμφωνα με την απάντηση του ΕΦΚΑ ανέρχεται κατά το επίμαχο έτος σε επτά (7) εργάτες, συνολικά ένσημα 523 και κόστος μισθοδοσίας 15.256,44€.

4. Εμφανίζει μια πολυσχιδή δραστηριότητα, όπως προκύπτει από τα κατασχεμένα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), σε διαφορετικούς και εντελώς ανεξάρτητους τομείς που εκτείνεται, **ενδεικτικά** αναφερόμενα, από την εμπορία σιδήρου, την καταγραφή δεδομένων ιστών, τις υπηρεσίες αποτύπωσης ηλεκτροφωτισμού και εισαγωγής δεδομένων σε χάρτες, τις υδραυλικές εργασίες, την τοποθέτηση ξύλινων δαπέδων, τη συντήρηση εκτυπωτικής μηχανής μέχρι και την

εγκατάσταση και τοποθέτηση κυκλώματος καταγραφής και καμερών. Πρόκειται δηλαδή για εργασίες και υπηρεσίες που απαιτούν εξειδικευμένο προσωπικό και τεχνολογικό εξοπλισμό που δε διέθετε η εκδότρια. Επιπλέον εμφανίζεται να έχει παρουσία και να δραστηριοποιείται επαγγελματικά σχεδόν ταυτόχρονα σε διάφορες περιοχές της χώρας, Ειδικότερα ενώ περίπου στα τέλη Δεκεμβρίου 2017 εμφανίζεται να παρέχει υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής «tracker» (πρόκειται για μηχανισμό περιστροφής των ηλιακών συλλεκτών προκειμένου να ακολουθούν τη φορά του ήλιου) στο φωτοβολταϊκό σταθμό της ελεγχόμενης στο Ζάρκο Τρικάλων, την ίδια περίπου περίοδο (μέσα Δεκεμβρίου) φέρεται να κατασκευάζει βάσεις από οπλισμένο σκυρόδεμα και να συναρμολογεί πινακίδες στον αυτοκινητόδρομο Αιγαίου, στο τμήμα Λεπτοκαρυάς-Κατερίνης (σελίδα 67 σχετικής έκθεσης ελέγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ή να εκτελεί υδραυλικές εργασίες στο Βελεστίνο Μαγνησίας (σελίδα 69 έκθεσης).

5. Κύριος προμηθευτής της είναι ο σύζυγός της, με ΑΦΜ:, που όπως αποδείχτηκε από έλεγχο της ίδιας Υπηρεσίας, όλα τα στοιχεία που εξέδωσε προς τη είναι εικονικά.

6. Πολλά εκδοθέντα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά γεγονόσ που από μόνο του είναι ισχυρότατη ένδειξη διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από την άλλη, ακόμα και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, από την έρευνα προέκυψε ότι η ελεγχόμενη σε συνεργασία με τις λήπτριες επιχειρήσεις, καθώς και μία πλειάδα τρίτων ατόμων, χρησιμοποιούσε ένα πολύπλοκο και με πολλές παραλλαγές σύστημα διαχείρισης των χρημάτων που είχε σκοπό, αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Ο τελικός 'σκοπός βέβαια παρέμενε σε κάθε περίπτωση η ελεγχόμενη να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε κρατώντας την αντίστοιχη προμήθεια της.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, διαπιστώθηκε να παρακρατείται από την κάποιο ποσό 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 συνήθως με το ποσό του Φ.Π.Α. 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

Άξιο Λόγου και ισχυρή ένδειξη εικονικότητας είναι και το γεγονός της χρονικής απόστασης μεταξύ της κατάθεσης χρημάτων από τις λήπτριες επιχειρήσεις και ανάληψης τους ή και της επιστροφής τους σε αυτές ή σε κάποιο τρίτο λογαριασμό. Σε πάρα πολλές περιπτώσεις ο χρόνος που μεσολαβεί είναι μικρότερος ακόμα και των 5 λεπτών της ώρας!

Αναλυτικότερα, οι μέθοδοι με τις οποίες διακινούνταν τα χρήματα όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο είναι οι παρακάτω:

2.1.9.1 Απευθείας επιστροφή χρημάτων

Σε κάποιες περιπτώσεις προέκυψε ότι οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στο λογαριασμό της ελεγχόμενης οντότητας και στη συνέχεια η ίδια τα επέστρεφε πίσω σε τραπεζικούς λογαριασμούς δικούς τους ή συγγενικών τους προσώπων.

2.1.9.2 Ταυτόχρονη κατάθεση και ανάληψη χρημάτων

Σε κάποιες περιπτώσεις όπου οι καταθέσεις γίνονταν σε τραπεζικό κατάστημα, αμέσως μετά την κατάθεση του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, φαίνεται να γίνεται ισόποση (ή μειωμένη κατά κάποιο ποσό) ανάληψη από την ελεγχόμενη. 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.

2.1.9.3 Αποστολή χρημάτων μέσω των Ελληνικών Ταχυδρομείων

Σε πολλές περιπτώσεις οι λήπτριες επιχειρήσεις μετέφεραν χρήματα στην ελεγχόμενη μέσω ταχυδρομικών επιταγών των Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛ.ΤΑ). Εντούτοις, όπως προέκυψε από τα σχετικά αποκόμματα που προσκομίστηκαν, παρόλο που οι επιχειρήσεις είχαν την έδρα τους σε άλλες πόλεις (Καρδίτσα, Βελεστίνο κλπ), όλες οι καταθέσεις και οι αναλήψεις γινόταν στο κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ επί της οδού στη

Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση μιας επιχείρησης που, παρόλο που έχει την έδρα της στην, φαίνεται να έχει καταθέσει στο χρονικό διάστημα 01/01/2017 έως και 30/09/2018 (που υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία) εκατόν σαράντα πέντε (145) επιταγές συνολικής αξίας 742.043,84€ μεταβαίνοντας στο κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ της συνολικά δεκαεννιά (19) φορές. Ενδεικτικό επίσης είναι το γεγονός ότι τα χρήματα που κατατίθενται γίνονται ανάληψη την ίδια ακριβώς μέρα, στο ίδιο κατάστημα, μετά από κάποιο διάστημα (κάποιων λεπτών ή και ωρών).

Επειδή η βασική επιδίωξη της ελεγχόμενης ήταν να επιστρέψει τα χρήματα των εικονικών τιμολογίων προς τις λήπτριες επιχειρήσεις χρησιμοποίησε ως όχημα τις επιταγές των ΕΛ.ΤΑ, προκειμένου να μπορεί να προβαίνει σε αναλήψεις και καταθέσεις χωρίς όριο και όλα αυτά παρόλο το υψηλό κόστος που επιβάρυνε τις παραπάνω συναλλαγές.

2.1.9.4 Χρησιμοποίηση τρίτων προσώπων ως ενδιάμεσων

Σημαντικό εύρημα επίσης αποτελεί το γεγονός της χρησιμοποίησης τρίτων προσώπων για την διακίνηση χρημάτων.

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε από τον έλεγχο η ελεγχόμενη μετέφερε μεγάλα χρηματικά ποσά, αμέσως μετά την κατάθεση τους από τις λήπτριες επιχειρήσεις, σε διάφορα τρίτα πρόσωπα.

Σε δύο εξ αυτών (ένας εκ των οποίων είναι έμπορος λαχείων) είναι σε εξέλιξη ξεχωριστός έλεγχος από τη φορολογική αρχή επειδή διαπιστώθηκε η μεταφορά πολύ μεγάλων χρηματικών ποσών προς αυτούς, καθώς και η εξόφληση του προμηθευτή του πρώτου, ήτοι της «..... ΑΕ» από την ελεγχόμενη, που το συνολικό ποσό τους ανέρχεται σε 1.520.079,50€(!).

Το ποσό που μεταφέρθηκε από την είναι αντικειμενικά τεράστιο και ως εκ τούτου σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να είναι πραγματικό. Επιπλέον η ελεγχόμενη δηλώνει για ολόκληρο το 2018 στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ότι είχε έσοδα σχεδόν 5 εκατομμυρίων ευρώ. Θα ήταν αδιανόητο με αυτά τα έσοδα να εξοφλήσει τους προμηθευτές της (αξίας σχεδόν 5 εκατομμυρίων ευρώ) και ταυτόχρονα να της περισσέψουν χρήματα για να αγοράσει και τα λαχεία αξίας 1,5 εκ ευρώ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο σε λήπτριες επιχειρήσεις και μετά από αλληλογραφία με τα τραπεζικά ιδρύματα ζητήθηκαν τα σώματα των επιταγών προκειμένου να διαπιστωθεί ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων. Σε πολλές περιπτώσεις προέκυψε ότι ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων δεν ήταν η ελεγχόμενη, αλλά τρίτα άτομα, τα οποία δεν είχαν επαγγελματικές συναλλαγές με την ελεγχόμενη».

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε τον τεχνολογικό εξοπλισμό και το εξειδικευμένο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

[illegible]

11-2017 τιμολογίων συνολικής αξίας 57.040,00€, ενώ ο προσφεύγων προσκόμισε ταχυδρομικές επιταγές των ΕΛΤΑ με ημερομηνία 9/11/2017 ισόποσης αξίας που στα σχόλια αναφέρουν εξόφληση των ως άνω τιμολογίων. Για τις ίδιες ημερομηνίες εκδόθηκαν τα ../7-11-2017 & ../8-11-2017 τιμολόγια συνολικής αξίας 39.689,92€, γεγονός που σε συνδυασμό με την έλλειψη του σχετικού παραστατικού διακίνησης υποδηλώνει την έκδοσή τους μεταγενέστερα από τις αναγραφόμενες ημερομηνίες. Επιπλέον, στα τιμολόγια ... &... που βρέθηκαν και κατασχέθηκαν αναγράφεται ως είδος συναλλαγής τα καλούπια, ενώ στα .. & ... τιμολόγια αναγράφεται είδος συναλλαγής «σίδηρος σκυροδέματος και πάνελ οροφής και πλαγιοκάλυψης».

- Τα υλικά που αναγράφονται στα ληφθέντα τιμολόγια είναι αδύνατο να παραλήφθηκαν από την έδρα της εκδότριας και να παραδόθηκαν στην έδρα του λήπτη και ελεγχόμενου. Ως προς την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας στα επίμαχα τιμολόγια, αυτή έγινε για λόγους νομιμοφάνειας. Η δε αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας ενός οχήματος του προσφεύγοντα δεν αρκεί για να τεκμηριώσει τη μεταφορά των υλικών και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί αξιόπιστο τεκμήριο που να συνδέει το κάθε τιμολόγιο με την προμήθεια των αγαθών.
- Η έκδοση συνεχόμενων σε αρίθμηση τιμολογίων μεγάλης αξίας στο τέλος του έτους, η μη αναγραφή πάνω σε αυτά των σχετικών παραστατικών για τη διακίνηση των εμπορευμάτων καθώς και η έκδοσή τους σε μεταγενέστερο χρόνο υποδηλώνουν την προχειρότητα της έκδοσής τους. Επίσης, η «ανοχή» του ελεγχόμενου για τη λήψη αυτών των τιμολογίων για συναλλαγές τόσο μεγάλης αξίας σε σύντομο χρονικό διάστημα και χωρίς να προηγούνται ή να έπονται άλλες συναλλαγές μεταξύ τους, δεν είναι σύνηθες στην κοινή πρακτική, παρά μόνο στις περιπτώσεις έκδοσης εικονικών τιμολογίων.
- Σε ότι αφορά την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων διαπιστώθηκε η έκδοση 32 ταχυδρομικών επιταγών του προσφεύγοντα με δικαιούχο τη, συνολικής αξίας 181.244,00€. Στις 9-11-2017 το ποσό των ταχυδρομικών επιταγών ανέρχεται σε 57.040,00€, στις 20-11-2017 σε 68.262,00€, στις 30-11-2017 σε 16.492,00€ και στις 1-12-2017 σε 39.450,00€. Όλες οι ως άνω επιταγές εκδόθηκαν από το υποκατάστημα επί της οδού στη Από έλεγχο στο υποκατάστημα των ΕΛΤΑ διαπιστώθηκε ότι αυτές εισπράττονται εντός της ίδιας ημέρας, ενώ αυτές που εκδόθηκαν στις 9, στις 20 και στις 30 Νοεμβρίου 2017 εισπράχθηκαν με διαφορά λίγων λεπτών.
- Σε ότι αφορά τις τραπεζικές επιταγές έχουν εκδοθεί από το υποκατάστημα της ALPHA BANK σε διαταγή του προσφεύγοντα, με συνολικό ποσό 31.879,00€ πλέον οι δύο προσκομισθείσες αξίας 5.000,00€. Με το υπ' αριθμ./07-08-2019 έγγραφο της Δ/σης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της ALPHA BANK διαβιβάστηκαν στην ΥΕΔΔΕ επικυρωμένα αντίγραφα των δύο όψεων των πέντε επιταγών, από τα οποία διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος οπισθογραφεί τις ανωτέρω επιταγές και την ίδια μέρα τις εισπράττει τρίτο πρόσωπο και όχι η εκδότρια

- Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μέσω ταχυδρομικών και τραπεζικών επιταγών στις 9, 20, 30 Νοεμβρίου και στις 1 Δεκεμβρίου 2017, ενώ την ίδια ημέρα που εκδίδει ταχυδρομικές επιταγές, εκδίδει και τραπεζικές επιταγές. Περαιτέρω, μέχρι τις 9-11-2017 είχε προμηθευτεί υλικά αξίας 39.689,92€ και είχε καταβάλει ποσά 63.040,00€. Το ίδιο συνέβη και στις 1-12-2017, χωρίς μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων να υφίσταται ιδιωτικό συμφωνητικό, ενώ δεν υπήρχαν άλλες συναλλαγές μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων ούτε προγενέστερα, ούτε μεταγενέστερα.
- Τα υλικά που φέρεται να αγόρασε ο προσφεύγων με τα επίμαχα τιμολόγια είναι κυρίως υλικά που χρησιμοποιούνται στον κατασκευαστικό τομέα και τα περισσότερα αφορούν καλούπια DOCA. Τα ίδια υλικά προμηθεύεται ο προσφεύγων από την επιχείρηση Α.Ε., τιμολόγια της οποίας έλαβε ο προσφεύγων την ίδια περίπου χρονική περίοδο με τα επίμαχα τιμολόγια έκδοσης της και επί των οποίων υπάρχει αναλυτική περιγραφή του είδους των αγορασθέντων υλικών, καθώς και τύπος προορισμού «Εργοτάσιο^η μονάδα».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24-06-2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από **21-07-2022** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ..../27-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	73.649,66 €	73.649,66 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	36.824,83 €	36.824,83 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.337,87 €	14.337,87 €
Συνολικό ποσό	124.812,36€	124.812,36€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2)Υπ' αριθμ./27-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017

Υπόλοιπο για έκπτωση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	44.618,53 €	3.336,61 €	3.336,61 €	41.281,92 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής 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.

