



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 02/01/2023

Αριθμός απόφασης: 32

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 06/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με

ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ:

α) της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016,

β) της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017,

γ) της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./.....07.2022,/.....07.2022 και/.....07.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2016 - 31/12/2016, 01/01/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 5.103,53€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών, μεταξύ άλλων, τις υπηρεσίες ηλεκτρονικής αποτύπωσης, καταγραφής και ηλεκτρονικής χαρτογράφησης, τις υπηρεσίες εγκατάστασης, τεχνικής υποστήριξης, διαχείρισης, και τις ενεργειακές υπηρεσίες συστημάτων τηλεδιαχείρισης δικτύων οδοφωτισμού και ηλεκτροφωτισμού κοινόχρηστων χώρων, και την καταγραφή και δημιουργία ηλεκτρονικού μητρώου αυτών, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 10.256,47€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 5.128,23€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 15.384,70€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας 64.000,00€ και του Φ.Π.Α. 15.360,00€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, οκτώ (-8-) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της

ατομικής επιχείρησης της με ΑΦΜ και αντικείμενο δραστηριότητας την κατασκευή οικιστικών κτηρίων, ως κάτωθι:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ
1	ΤΠΥ 71/07-10-2016	8.000,00 €	1.920,00 €	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΙΣΤΩΝ ΔΗΜΟΣ ΚΡΗΤΗΣ
2	ΤΠΥ 73/24-10-2016	8.000,00 €	1.920,00 €	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΙΣΤΩΝ ΔΗΜΟΣ ΚΡΗΤΗΣ
3	ΤΠΥ 75/09-11-2016	8.000,00 €	1.920,00 €	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΙΣΤΩΝ ΔΗΜΟΣ
4	ΤΠΥ 78/23-11-2016	8.000,00 €	1.920,00 €	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΙΣΤΩΝ ΔΗΜΟΣ
5	ΤΠΥ 79/29-11-2016	8.000,00 €	1.920,00 €	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΙΣΤΩΝ ΔΗΜΟΣ
6	ΤΠΥ 82/09-12-2016	8.000,00 €	1.920,00 €	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΙΣΤΩΝ ΔΗΜΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ
7	ΤΠΥ 86/19-12-2016	8.000,00 €	1.920,00 €	ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ ΔΗΜΟΥΣ
8	ΤΠΥ 87/22-12-2016	8.000,00 €	1.920,00 €	ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ ΔΗΜΟΥΣ
ΣΥΝΟΛΟ		64.000,00 €	15.360,00 €	

Με την υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 13.099,25€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 59.108,28€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 29.554,15€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 88.662,43€, κατόπιν μη αναγνώρισης α) προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 5.103,53€ και β) της αξίας 280.950,00€ και του Φ.Π.Α. 67.428,00€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, σαράντα τριών (-43-) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με ΑΦΜ, ως κάτωθι:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ
1	ΤΠΥ 96/02-02-2017	5.600,00 €	1.344,00 €	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΔΑΠΕΔΟΥ- ΥΔΡΑΥΛΙΚΩΝ- ΗΛΕΚΤΡΟΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΩΝ
2	ΤΠΥ 103/09-02-2017	7.500,00 €	1.800,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ
3	ΤΠΥ 104/27-02-2017	9.000,00 €	2.160,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ
4	ΤΠΥ 109/16-03-2017	10.500,00 €	2.520,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ
5	ΤΠΥ 168/03-04-2017	1.900,00 €	456,00 €	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΠΑΤΩΜΑΤΟΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΜΕΤΑΛΛΙΚΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΣΚΑΛΑΣ

6	ΤΠΥ 97/11-04-2017	2.250,00 €	540,00 €	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΔΑΠΕΔΟΥ ΠΑΤΑΡΙΟΥ ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΚΟΥΦΩΜΑΤΩΝ
7	ΤΠΥ 112/16-05-2017	10.200,00 €	2.448,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
8	ΤΠΥ 113/22-05-2017	10.500,00 €	2.520,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
9	ΤΠΥ 100/31-05-2017	8.000,00 €	1.920,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
10	ΤΠΥ 115/02-06-2017	12.300,00 €	2.952,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
11	ΤΠΥ 118/09-06-2017	10.700,00 €	2.568,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
12	ΤΠΥ 122/16-06-2017	9.300,00 €	2.232,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
13	ΤΠΥ 125/23-06-2017	7.300,00 €	1.752,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
14	ΤΙΜ 29/03-07-2017	450,00 €	108,00 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΠΙΝΑΚΙΔΙΑ (ΒΑΜΜΕΝΑ) ΜΕ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
15	ΤΠΥ 173/03-07-2017	500,00 €	120,00 €	ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΟΥΦΩΜΑΤΩΝ
16	ΤΙΜ 83/05-07-2017	450,00 €	108,00 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΠΙΝΑΚΙΔΙΑ (ΒΑΜΜΕΝΑ) ΜΕ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
17	ΤΠΥ 127/05-07-2017	10.500,00 €	2.520,00	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
18	ΤΙΜ 31/10-07-2017	450,00 €	108,00 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΠΙΝΑΚΙΔΙΑ (ΒΑΜΜΕΝΑ) ΜΕ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
19	ΤΠΥ 176/10-07-2017	13.000,00 €	3.120,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
20	ΤΙΜ 85/13-07-2017	450,00 €	108,00 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΠΙΝΑΚΙΔΙΑ (ΒΑΜΜΕΝΑ) ΜΕ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
21	ΤΠΥ 130/14-07-2017	9.000,00 €	2.160,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
22	ΤΙΜ 88/17-07-2017	450,00 €	108,00 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΠΙΝΑΚΙΔΙΑ (ΒΑΜΜΕΝΑ) ΜΕ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
23	ΤΠΥ 180/17-07-2017	11.200,00 €	2.688,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
24	ΤΙΜ 34/19-07-2017	450,00 €	108,00 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΠΙΝΑΚΙΔΙΑ (ΒΑΜΜΕΝΑ) ΜΕ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
25	ΤΙΜ 35/24-07-2017	1.500,00 €	360,00 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΠΙΝΑΚΙΔΙΑ (ΒΑΜΜΕΝΑ) ΜΕ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
26	ΤΙΜ 91/26-07-2017	1.500,00 €	360,00 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΠΙΝΑΚΙΔΙΑ (ΒΑΜΜΕΝΑ) ΜΕ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
27	ΤΠΥ 136/02-08-2017	12.000,00 €	2.880,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
28	ΤΠΥ 138/09-08-2017	7.000,00 €	1.680,00 €	ΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
29	ΤΠΥ 139/23-08-2017	8.000,00 €	1.920,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
30	ΤΠΥ 140/13-09-2017	7.000,00 €	1.680,00 €	ΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
31	ΤΠΥ 143/02-10-2017	6.000,00 €	1.440,00 €	ΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
32	ΤΠΥ 187/09-10-2017	7.000,00 €	1.680,00 €	ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
33	ΤΠΥ 145/11-10-2017	7.000,00 €	1.680,00 €	ΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
34	ΤΠΥ 188/12-10-2017	7.000,00 €	1.680,00 €	ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
35	ΤΠΥ 147/19-10-2017	5.000,00 €	1.200,00 €	ΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
36	ΤΠΥ 192/23-10-2017	6.000,00 €	1.440,00 €	ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ

37	ΤΠΥ 193/30-10-2017	6.000,00 €	1.440,00 €	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ Κ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
38	ΤΠΥ 195/06-11-2017	6.000,00 €	1.440,00 €	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ Κ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
39	ΤΠΥ 102/11-11-2017	11.000,00 €	2.640,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
40	ΤΠΥ 199/17-11-2017	8.000,00 €	1.920,00 €	ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
41	ΤΠΥ 203/27-11-2017	8.000,00 €	1.920,00 €	ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
42	ΤΠΥ 204/30-11-2017	7.000,00 €	1.680,00 €	ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ Κ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ
43	ΤΠΥ 206/06-12-2017	8.000,00 €	1.920,00 €	ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ		280.950,00 €	67.428,00 €	

Με την υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία κύριος φόρος ποσού 40.293,74€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 20.146,88€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 60.440,62€, κατόπιν μη αναγνώρισης α) προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 13.099,25€ και β) της αξίας 151.000,00€ και του Φ.Π.Α. 36.240,00€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, είκοσι (-20-) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με ΑΦΜ, ως κάτωθι:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ
1	ΤΠΥ 108/10-01-2018	6.000,00 €	1.440,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
2	ΤΠΥ 111/09-02-2018	5.000,00 €	1.200,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
3	ΤΠΥ 112/16-02-2018	6.000,00 €	1.440,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
4	ΤΠΥ 114/23-02-2018	4.000,00 €	960,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
5	ΤΠΥ 115/28-02-2018	4.000,00 €	960,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
6	ΤΠΥ 119/19-03-2018	7.500,00 €	1.800,00 €	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΑΝΑΚΛΑΣΤΗΡΩΝ ΟΔΟΣΤΡΩΜΑΤΟΣ ΔΗΜΟ
7	ΤΠΥ 122/02-07-2018	6.500,00 €	1.560,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
8	ΤΠΥ 133/13-07-2018	7.500,00 €	1.800,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
9	ΤΠΥ 124/27-07-2018	8.000,00 €	1.920,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
10	ΤΠΥ 135/06-08-2018	6.000,00 €	1.440,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ

11	ΤΠΥ 137/21-08-2018	8.000,00 €	1.920,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
12	ΤΠΥ 126/03-09-2018	6.500,00 €	1.560,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
13	ΤΠΥ 127/10-09-2018	7.000,00 €	1.680,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
14	ΤΠΥ 139/17-09-2018	8.000,00 €	1.920,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
15	ΤΠΥ 161/10-10-2018	9.000,00 €	2.160,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
16	ΤΠΥ 162/16-10-2018	11.000,00 €	2.640,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
17	ΤΠΥ 248/26-10-2018	8.000,00 €	1.920,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
18	ΤΠΥ 163/06-11-2018	12.000,00 €	2.880,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
19	ΤΠΥ 134/05-12-2018	10.000,00 €	2.400,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
20	ΤΠΥ 138/19-12-2018	11.000,00 €	2.640,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ		151.000,00 €	36.240,00 €	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 06/07/2022 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./ΛΑΡ/16.06.2021 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ, βάσει του οποίου η, με ΑΦΜ και αντικείμενο δραστηριότητας την κατασκευή οικιστικών κτηρίων, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων. Άρνηση εικονικότητας (πραγματοποίηση των συναλλαγών). Καλή πίστη κατά το χρόνο λήψης των στοιχείων.
2. Πλημμελής και ελλιπής αιτιολογία. Η προσφεύγουσα είχε την επιστασία των έργων και δεν απαιτούνταν να έχει η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων (υπεργολάβος) εξειδικευμένο προσωπικό. Οι ποσότητες πλακιδίων που προμηθεύτηκε από την εκδότρια δεν απαιτούσαν αποθηκευτικούς χώρους και ιδιαίτερα μεταφορικά μέσα. Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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 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...*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....*».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*...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, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... 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... 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...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣΤΕ 1338, 1160/2019). 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από 06/07/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, βάσει των οποίων η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων , με ΑΦΜ και αντικείμενο δραστηριότητας την κατασκευή οικιστικών κτηρίων, δεν ήταν σε θέση να διενεργήσει τον όγκο των συναλλαγών που φέρεται να πραγματοποιήσει, διότι δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια, όπως υπηρεσίες καταγραφής και αποτύπωσης συντεταγμένων ιστών και ηλεκτροφωτισμού, και εγκατάστασης, παραμετροποίησης και συντήρησης εξοπλισμού, διότι δεν διέθετε ούτε τις κατάλληλες τεχνικές γνώσεις ούτε κατάλληλο εργατικό προσωπικό ούτε εγκαταστάσεις ούτε μεταφορικά μέσα ούτε την υλικοτεχνική υποδομή ούτε την εν γένει οργάνωση που απαιτείται. Συγκεκριμένα:

- Δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

- Η δηλωθείσα έδρα της, ένα γραφείο επί της οδού 29, στη Λάρισα, δεν συνάδει με το αντικείμενο εργασιών της που απαιτεί αποθηκευτικούς χώρους, ενώ το 2016 και 2017 ως έδρα δήλωνε την οικία της.
- Δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα τιμολόγια πώλησης κατά το χρόνο έκδοσής τους, διότι δεν είχε προβεί στις απαραίτητες αγορές εμπορευμάτων. Η συντριπτική πλειονότητα των αγορών της ήταν από τον (ΑΦΜ), ο οποίος είναι εκδότης εικονικών για το σύνολο των συναλλαγών του. Αναλυτικότερα, διαπιστώθηκε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη από τον ανωτέρω είναι εικονικά. Η αξία αυτών για το έτος 2016 ήταν 2.136.582,29€ επί συνόλου εξόδων 2.265.212,74€ (ήτοι ποσοστό 94,32%) και για το έτος 2017 ήταν 4.454.352,90€ επί συνόλου εξόδων 4.485.610,38€ (ήτοι ποσοστό 99,30%), στο δε έτος 2018 έλαβε οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 749.292,82€.
- Δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή (πάγια όπως εργαλεία, μηχανήματα έργου κ.λπ.) ούτε απασχόλησε το απαιτούμενο προσωπικό (εξειδικευμένο και μη) για την πραγματοποίηση του κύκλου εργασιών. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι απασχόλησε και ασφάλισε ανειδίκευτους εργάτες με κόστος μισθοδοσίας 3.282,18€ το έτος 2016, 15.256,44€ το έτος 2017 και 9.285,50€ για το έτος 2018 για κύκλο εργασιών ποσού 2.332.484,75€, 4.766.275,51€ και 5.137.282,69€ αντιστοίχως.
- Δε διέθετε φορτηγά οχήματα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων. Το υπ' αριθ. ΡΙΥ..... ΦΙΧ, που αναγράφεται σε συνοδευτικά διακίνησης αγαθών, είναι ιδιοκτησίας του συζύγου της (ΑΦΜ) και το ωφέλιμο φορτίο του (1.300 κιλά) ήταν ανεπαρκές.
- Δεν καταχωρήθηκαν έξοδα κίνησης (βενζίνες, διόδια κλπ), ούτε εισιτήρια μεταφορικών μέσων (τρένων, λεωφορείων, πλοίων, αεροπλάνων κλπ), μολονότι φέρεται να δραστηριοποιήθηκε σε περιοχές μακριά από την έδρα της.
- Πλήθος τιμολογίων παροχής υπηρεσιών φέρουν αόριστες περιγραφές, χωρίς να αναφέρεται ο τόπος παροχής της υπηρεσίας και χωρίς να έχει προηγηθεί η κατάθεση συμφωνητικού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..
- Το είδος της φερόμενης ως παρεχόμενης υπηρεσίας συναρτάται άμεσα με αυτό της δραστηριότητας του λήπτη π.χ. σε επιχείρηση που τοποθετεί ανελκυστήρες το τιμολόγιο αναφέρεται σε υπηρεσία σχετιζόμενη με ανελκυστήρες, σε επιχείρηση που ασχολείται με πυρασφάλεια το τιμολόγιο αναφέρεται σε υπηρεσία τοποθέτησης ή/και συντήρησης συστημάτων πυρασφάλειας κ.ο.κ..

- Τα εκδοθέντα από αυτήν τιμολόγια φαίνεται να έχουν διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα ανά λήπτρια επιχείρηση, γεγονός που συμβαίνει όταν τα τιμολόγια συμπληρώνονται από τους ίδιους τους λήπτες σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Σε πολλές περιπτώσεις η έκδοση των τιμολογίων αφορά τον ίδιο λήπτη για μεγάλο αριθμό συνεχόμενων φύλλων (βρέθηκαν μέχρι και σαράντα (40) συνεχόμενα τιμολόγια που αφορούν τον ίδιο λήπτη) πράγμα ασύμβατο με την κοινή πείρα και πρακτική, ενώ, σε άλλες περιπτώσεις, η αρίθμηση και οι ημερομηνίες δεν είναι συμβατές μεταξύ τους και υπάρχει αναντιστοιχία. Επίσης, βρέθηκε μεγάλο πλήθος πλήρως συμπληρωμένων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που ακυρώθηκαν εκ των υστέρων, το οποίο επίσης δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και της εμπορικής πρακτικής. Επιπλέον, είχαν εκδοθεί προς διάφορους πελάτες οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 121.506,30€ τον Ιανουάριο του 2016, πριν καν δηλαδή προβεί σε έναρξη εργασιών(18/02/2016).
- Πολλά εκδοθέντα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά. Σε κάποιες περιπτώσεις προέκυψε ότι οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στο λογαριασμό της και στη συνέχεια η ίδια τα επέστρεφε πίσω σε τραπεζικούς λογαριασμούς δικούς τους ή συγγενικών τους προσώπων. Σε άλλες περιπτώσεις, μετά την κατάθεση του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, φαίνεται ότι γινόταν ισόποση (ή μειωμένη κατά κάποιο ποσό) ανάληψη από την εκδότρια στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα. Επίσης, εξόφληση πραγματοποιούνταν μέσω ταχυδρομικών επιταγών (κατάθεση και αυθημερόν ανάληψη) στο κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ επί της οδού 155 στη Λάρισα, παρόλο που οι επιχειρήσεις είχαν την έδρα τους σε άλλες πόλεις (Καρδίτσα, Βελεστίνο κλπ). Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση μιας επιχείρησης που, παρόλο που έχει την έδρα της στην Καρδίτσα, φαίνεται να είχε καταθέσει στο χρονικό διάστημα 01/01/2017 έως και 30/09/2018 (για το οποίο υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία) εκατόν σαράντα πέντε (145) επιταγές συνολικής αξίας 742.043,84€ μεταβαίνοντας στο κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ της Λάρισας συνολικά δεκαεννιά (19) φορές. Στις περιπτώσεις που εξοφλήθηκαν τα τιμολόγια με επιταγές, από τα σώματά τους διαπιστώθηκε ότι ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων δεν ήταν η εκδότρια αλλά τρίτα άτομα, τα οποία δεν είχαν επαγγελματικές συναλλαγές με την τελευταία. Εξάλλου, πλήθος των τιμολογίων της εξοφλήθηκε από τις λήπτριες επιχειρήσεις σε χρόνο αμέσως μετά την έναρξη του ελέγχου και ενώ είχε μεσολαβήσει μεγάλο χρονικό διάστημα από την έκδοση των αντίστοιχων παραστατικών. Δηλαδή, είχε δημιουργήσει ένα πολύπλοκο και με πολλές παραλλαγές σύστημα διαχείρισης των χρημάτων που λάμβανε από τις

λήπτριες επιχειρήσεις που είχε σκοπό, αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές.

- Αρκετές λήπτριες επιχειρήσεις υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ αφαιρώντας από τα αποτελέσματά τους και τις φορολογητέες εισροές τους όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια των εικονικών.
- Σε επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε σε λήπτρια επιχείρηση, βρέθηκε και κατασχέθηκε ένα ανεπίσημο φύλλο χαρτί Α4, στο οποίο αναφερόταν ξεκάθαρα ότι η αμοιβή του εκδότη, ήταν το ποσό που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των τιμολογίων αφαιρουμένου του παρακρατηθέντος φόρου.

Ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές με την προσφεύγουσα επιχείρηση, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε τα κάτωθι:

- Με βάση την περιγραφή των 58 τιμολογίων (ΤΠΥ), συνολικής καθαρής αξίας 472.500,00€ πλέον ΦΠΑ, η εκδότρια φέρεται να παρείχε υπηρεσίες καταγραφής και αποτύπωσης ηλεκτροφωτισμού, επικαιροποίησης δεδομένων αποτύπωσης ηλεκτροφωτισμού, και παραμετροποίησης, συντήρησης και εγκατάστασης εξοπλισμού. Επιπλέον, σύμφωνα με τα λοιπά 13 φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ και ΤΠΥ), συνολικής αξίας 23.450,00€ πλέον ΦΠΑ, η εκδότρια φέρεται να εκτέλεσε διάφορες εργασίες, όπως συντήρηση δαπέδου, υδραυλικών και ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων, συντήρηση πατώματος και επισκευή μεταλλικής εσωτερικής σκάλας, συντήρηση δαπέδου παταριού και επισκευή κουφωμάτων και τοποθέτηση ανακλαστήρων οδοστρώματος. Δηλαδή, φέρεται να παρείχε υπηρεσίες για την εκτέλεση των οποίων απαιτούνταν μηχανικοί με τον κατάλληλο εξοπλισμό τους, κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και τεχνογνωσία, υδραυλικούς, ηλεκτρομηχανολόγους και τεχνικούς, δηλαδή επαγγελματίες με εξειδικευμένες γνώσεις που η ίδια δεν διέθετε.
- Στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν προσδιορίζεται με σαφήνεια το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, η ποσότητα και το είδος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και η έκταση των εργασιών ώστε να εξυπηρετείται ο λειτουργικός ρόλος τους στις συγκεκριμένες συναλλαγές σύμφωνα με τη γενική συναλλακτική πρακτική και να καθίστανται δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Μολονότι σε πλείστα από τα φορολογικά στοιχεία γίνεται αναφορά σε εκτέλεση εργασιών βάσει σχετικής σύμβασης μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, δεν συντάχθηκαν και δεν προσκομίσθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά για την ανάθεση των εργασιών στην εκδότρια των εικονικών στοιχείων.

- Ουδέποτε η προσφεύγουσα εξόφλησε ποσό ύψους 286.276,00€, εκ συνολικού ποσού συναλλαγών 614.978,00€, για εργασίες που φέρεται να πραγματοποιήθηκαν τα έτη 2016 έως 2018.
- Οι καταβολές χρηματικών ποσών πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις ανύπαρκτες μεταξύ των δύο μερών συναλλαγές που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας προς διόγκωση των δαπανών και μείωση των φορολογικών βαρών. Από την ανάλυση των στοιχείων του πίνακα με τίτλο «Διαχείριση τραπεζικών καταθέσεων από» προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση της εκάστοτε καταβολής από την προσφεύγουσα έπονται αποστολές χρημάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό της σε τρίτα πρόσωπα που αναφέρονται ως ενδιάμεσοι τρίτοι με ρόλο την εξυπηρέτηση αναγκών ρευστότητας και την περιπλοκή των συναλλαγών ώστε να δυσχεραίνεται η ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές.
- Η χρονική απόσταση μεταξύ της κατάθεσης χρημάτων από την προσφεύγουσα, συνολικού ύψους 242.702,00€ και ανάληψής τους ή επιστροφής τους σε αυτήν ή σε κάποιο λογαριασμό τρίτου σε πολλές περιπτώσεις πραγματοποιούνταν εντός 5 λεπτών. Οι τρίτοι που είχαν μεσολαβήσει είναι οι του (ΑΦΜ), του (ΑΦΜ), του (ΑΦΜ), του (ΑΦΜ), οι οποίοι δε συνδέονταν επαγγελματικά με την εκδότρια, ενώ είχαν τη δυνατότητα παροχής άμεσης ρευστότητας λόγω της φύσης της επαγγελματικής δραστηριότητας τους (εμπόριο λαχείων).
- Από τα φωτοαντίγραφα των εκδοθεισών επιταγών συνολικής αξίας 86.000,00€ προκύπτει ότι αυτές εισπράχθηκαν από τη του (ΑΦΜ), έμπορο λαχείων.

Επειδή, 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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και συμφωνήθηκαν με τον σύζυγο της εκδότριας, (ΑΦΜ), ο οποίος είχε διαβεβαιώσει ότι συνεργάζεται με εργάτες, συνεργεία και εργολάβους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε

με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή φωτογραφίες από το έργο στο Δήμου με τον και απόδειξη αγοράς του αεροπορικού εισιτηρίου του. Ωστόσο, δεδομένου ότι η εκδότρια δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, όπως υπηρεσίες καταγραφής και αποτύπωσης συντεταγμένων ιστών και ηλεκτροφωτισμού, και εγκατάστασης, παραμετροποίησης και συντήρησης εξοπλισμού, διότι δεν διέθετε ούτε τις κατάλληλες τεχνικές γνώσεις ούτε κατάλληλο εργατικό προσωπικό ούτε προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά με τα οποία να καθορίζεται το είδος, ο χρόνος και ο τρόπος των φερόμενων παρεχόμενων υπηρεσιών, τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία ουδόλως μπορούν να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι είχε την επιστασία των έργων και δεν απαιτούνταν από την εκδότρια των επίμαχων στοιχείων (υπεργολάβο) εξειδικευμένο προσωπικό. Όμως, ο ισχυρισμός αυτός έρχεται σε αντίθεση με τις αναγραφείσες υπηρεσίες στα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, οι οποίες απαιτούσαν και εξειδικευμένο προσωπικό και υλικοτεχνική υποδομή.

Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι οι ποσότητες πλακιδίων που προμηθεύτηκε από την εκδότρια δεν απαιτούσαν αποθηκευτικούς χώρους και ιδιαίτερα μεταφορικά μέσα. Ωστόσο, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προκύπτει η πλήρης αδυναμία πώλησης τοιαύτων πλακιδίων, διότι η εκδότρια στερείται σχετικών αγορών.

Επειδή, η επικαλούμενη καλοπιστία της ως λήπτριας θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας, πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών και καλοπιστίας της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 06/07/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκε η αξία και ο ΦΠΑ από τις φορολογητέες εισροές και τον ΦΠΑ αυτών, των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν.2859/2000. Με την αφαίρεση από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της καθαρής αξίας και τον ΦΠΑ αυτής των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προέκυψε, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 - 31/12/2016, 01/01/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018, διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού 10.256,47€, 59.108,28€ και 40.293,74€ αντιστοίχως. Επί των ως άνω διαφορών φόρου επιβλήθηκε το οριζόμενο από την παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ύψους 50%, ήτοι 5.128,23€, 26.554,15€ και 20.146,88€, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 - 31/12/2016, 01/01/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018, αντιστοίχως.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./06.09.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... E.E.» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	5.103,53 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	10.256,47 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	5.128,23 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	15.384,70 €

Υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	13.099,25 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	59.108,28 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	29.554,15 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	88.662,43 €

Υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018

Διαφορά φόρου προς καταβολή	40.293,74 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	20.146,88 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	60.440,62 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

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.