



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17/11/2023

Αριθμός απόφασης: e1066

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:** κατά : **α)** της με αριθ. **/23-05-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και **β)** της με αριθ. **/23-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013- 31/12/2013, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 03/07/2023 έγγραφες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**, η οποία ασκήθηκε 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 τη με αριθ. **/23-05-2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **2.500,00€**, κατ'εφαρμογή των παρ. 2 και 3 Ε. 2042/2022, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 31.000,00€ πλέον ΦΠΑ 7.130,00€ από τον του με **ΑΦΜ:**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Με τη με αριθ. **/23-05-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013) της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 10.230,00€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 70 § 14 του ΚΦΔ, 12.276,00€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.240,00€, ήτοι, συνολικό ποσό για καταβολή **23.746,00€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Καβάλας βάσει των από **23/05/2023** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ και εισοδήματος σε εκτέλεση της με αριθ. – **04/11/2020** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. - **27/10/2020** έγγραφο της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισερχ ΔΟΥ Καβάλας – **27/10/2020**) και η συνημμένη σε αυτό από **21/10/2020** πληροφοριακή έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/92, περί ΚΒΣ, Ν.4093/2012 περί ΚΦΑΣ και του Ν.4308/2014 περί Ε.Λ.Π. της ίδιας ελεγκτικής αρχής σύμφωνα με την οποία κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στον του με **ΑΦΜ:**, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω ατομική επιχείρηση εξέδωσε κατά τη φορολογική περίοδο από 26/01/2012 έως 31/12/2015 μεγάλο πλήθος πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013) εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής συνολικής αξίας 31.000,00€, πλέον ΦΠΑ, 7.130,00€.

Από τον έλεγχο της ΔΟΥ Καβάλας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το οικονομικό έτος 2014

έλαβε από τον παραπάνω εκδότη τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών:

ΑΡΙΘ.& ΗΜΕΡΟΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΕΥΡΩ)	ΦΠΑ 23%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
..../29-11-2013	11.500,00	2.545,00	14.145,00
..../30-12-2013	19.500,00	4.485,00	23.985,00
ΣΥΝΟΛΑ	31.000,00	7.130,00	38.130,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Καβάλας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η χρήση 2013, για την οποία έχει γίνει ο επίδικος έλεγχος και του έχουν καταλογιστεί τα παραπάνω ποσά έχει ήδη υποπέσει σε πενταετή παραγραφή και κάθε σχετική, σε βάρος του, αξίωση του Δημοσίου, έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Καλοπιστία του ως λήπτη.
3. Επανεξέταση της υπόθεσης στο πλαίσιο των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου στη Διοίκηση και της καλής πίστης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 70 παρ.10 του Ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.*»

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «*1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την*

πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 παρ 2 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση

συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ ([ΣΤΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ),

επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....»

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. **/27-10-2020** έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η από 21/10/2020 πληροφοριακή έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 4174/2013 & 4337/2015 (αρ. πρωτ. εισερχ. **/27-10-2020**) με βάση την οποία διαπιστώθηκε ότι, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, εξέδωσε στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας στις 27/10/2020, ήτοι, μετά την παρέλευση του κανονικού χρόνου της παραγραφής (πενταετίας), αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων και καταλογισμό φόρου εισοδήματος και προστίμου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) για τη χρήση 2013 λήγει την 31/12/2024, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 34 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο*

διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 62 παρ. 1 και 3 του ΚΦΔ** 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ΚΦΔ** 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 10 παρ. 8 του Ν.4093/2012**, ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων

απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμππομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 116/2013, 505/2012, 1498/2011, 3528/2010, 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 3336/2015, 721/2014, 1184/2010, 1126/2010).

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, 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, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας, εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και καλοπιστία του ως λήπτη. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι:

- Τα τιμολόγια που εξέδωσε ο αντισυμβαλλόμενος αναφέρονταν σε εκτέλεση υπεργολαβίας που του είχε ανατεθεί συμβατικά και ανταποκρίνονταν σε πραγματική παροχή υπηρεσιών εκ μέρους του προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Το ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας που υπογράφηκε μεταξύ τους ήταν πλήρες.
- Οι φορολογικές παρατυπίες, παραβάσεις και η αταξία του δεν είναι δυνατό να επιβαρύνουν τον ίδιο.
- Η συνολική αξία των επίμαχων ληφθέντων τιμολογίων ήταν ασήμαντη σε σύγκριση με τον κύκλο εργασιών του στο οικ. έτος 2014.
- Για τα τιμολόγια του έτους 2013, κατέβαλε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του αντισυμβαλλόμενου το συνολικό ποσό των 29.500,00€ (έναντι). Όλες οι τραπεζικές καταθέσεις έγιναν από τον προσφεύγοντα σε καταστήματα των τριών τραπεζών (Eurobank, Πειραιώς, Alpha) στην Καβάλα και ανελήφθησαν από τον στην Θεσσαλονίκη. Μεταξύ των καταθέσεων μεσολαβεί σημαντικό χρονικό διάστημα, επομένως δεν επρόκειτο για ανακύκλωση χρημάτων. Μη ορθώς διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ανακυκλώνονταν καταθέσεις μικρών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, καταθέσεις όμως και αναλήψεις που γίνονταν επ' ονόματι του προσφεύγοντος σε τραπεζικά καταστήματα της Θεσσαλονίκης (δηλαδή της περιφέρειας κατοικίας του).
- Προτού υπογράψει το συμφωνητικό με τον, ζήτησε και του προσκόμισε αποδεικτικά έγγραφα τόσο της φορολογικής και επαγγελματικής του υπόστασης, όσο και της υλικοτεχνικής του υποδομής. Ο διέθετε σειρά από μηχανήματα έργου και φορτηγά αυτοκίνητα, τα οποία κυκλοφορούσαν νόμιμα.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε εκ νέου με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία που είχε θέσει στη διάθεση του ελέγχου του: **1)** Το από **22.11.2013** ιδιωτικό συμφωνητικό και με αριθμό καταχώρισης ΔΟΥ Καβάλας /**22.11.2013** μεταξύ του ιδίου και του, δυνάμει του οποίου του ανέθεσε υπεργολαβικά την κατασκευή δέκα πρανών - αποκατάσταση ανισόπεδων παταριών στο χώρο εκτέλεσης του έργου που είχε αναλάβει στην περιοχή Φλώρινας, έναντι συνολικής αμοιβής και δαπάνης 150.000,00€, **2)** τη βεβαίωση έναρξης εργασιών του, με κύριο αντικείμενο εργασιών τις εκσκαφές και μετακίνηση

γαιών και δευτερεύον την οδική μεταφορά εμπορευμάτων χύδην, εκδοθείσα από τη ΔΟΥ Καλαμαριάς, **3)** το εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογίας εισοδήματος του για το οικονομικό έτος 2013 από το οποίο προκύπτει ότι κατά το έτος 2012 είχε εισόδημα 50.000,00€, **4)** δύο ιδιωτικά συμφωνητικά με χρόνο σύνταξης **1.1.2013** και **1.3.2013**, από τα οποία προκύπτει ότι ο μίσθωσε δύο φορτηγά και τα τρία μηχανήματα από τον με **ΑΦΜ** και άλλα τρία φορτηγά από την εταιρία «..... **ΕΕ**» με **ΑΦΜ**, **5)** δύο βεβαιώσεις με ημερομηνία 12.8.2013 του μεσίτη ασφαλιστικών συμβάσεων με **ΑΦΜ** ότι τα οχήματα που αναφέρονται στα δύο ανωτέρω ιδιωτικά συμφωνητικά καλύπτονταν ασφαλιστικά από την ασφαλιστική εταιρία «..... » από 1.3.2013 μέχρι και 28.2.2014, **6)** έξι παραστατικά τραπέζης, εκ των οποίων τα τέσσερα της Τράπεζας Eurobank, το ένα της Τράπεζας Πειραιώς και το ένα της Alpha Bank, από τα οποία προκύπτει ότι έχει καταβάλει στον με καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε, έναντι των οφειλών του προς αυτόν, τα ποσά των 3.000,00, 3.000,00, 5.800,00, 8.000,00, 4.000,00 και 5.700,00 ευρώ, εντός των πρώτων μηνών του έτους 2014, που αφορούσαν στην εξόφληση παλιότερων τιμολογίων, **7)** αντίγραφα από δύο (2) τιμολόγια που εξέδωσε ο επ' ονόματι του κατά το έτος 2013.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από **23/05/2023** εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ και εισοδήματος της ΔΟΥ Καβάλας ερειδόμενες στα ευρήματα της από **21/10/2020** πληροφοριακής έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/92, περί ΚΒΣ, Ν.4093/2012 περί ΚΦΑΣ και του Ν.4308/2014 περί Ε.Λ.Π. της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης για την ατομική επιχείρηση του **του** με **ΑΦΜ**: , με κύριο αντικείμενο εργασιών εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών. Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για τον εκδότη **του** με **ΑΦΜ**: :
 - Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και τις τρεις προσκλήσεις της Ζ΄ ΔΟΥ Θεσσαλονίκης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.
 - Δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή και μηχανολογικό / πάγιο εξοπλισμό, ήτοι μηχανήματα έργου και φορτηγά ιδιωτικής χρήσης, καθώς και προσωπικό για τη διενέργεια των συναλλαγών και την εκτέλεση των εργασιών του αντικειμένου δραστηριότητάς του.
 - Δεν θεώρησε και δεν τήρησε Βιβλίο έργου, καθώς δεν είχε μηχανήμα έργου στην κατοχή του, παράλειψη για την οποία καταλογίστηκε το ανάλογο πρόστιμο από τη ΔΟΥ

Καλαμαριάς.

- Από τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε φέρεται ότι όλα τα εμπορεύματα που πούλησε δεν έχουν καμία συνάφεια με τα αντικείμενα της δραστηριότητάς του, ήτοι τις «Εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών» και τις «Υπηρεσίες οδικών μεταφορών ξηρών εμπορευμάτων χύδην». Επιπλέον φέρεται να πουλάει αγαθά / εμπορεύματα χωρίς να υπάρχουν αποθέματα εμπορευμάτων / αγαθών, τα οποία να προέρχονται από πραγματικές αγορές. Σε κάποιες περιπτώσεις φέρεται να παρέχει υπηρεσίες μη συναφείς με τη δραστηριότητα της επιχείρησής του και χωρίς ο ίδιος να διαθέτει το εξειδικευμένο προσωπικό.
- Δε διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους εκτός της κατοικίας του (ημιυπόγειο), η οποία αποτελούσε τη δηλωθείσα έδρα του και την οποία ανέγραφε ως έδρα αποστολής σε όλα τα δελτία αποστολής που εξέδιδε.
- Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών του ιδίου και τρίτων δεν εμφανίζονται αγορές ή δαπάνες και επιπλέον δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες. Επιπλέον, δεν προκύπτουν συναλλαγές με υπεργολάβους, οι οποίοι θα παρείχαν τις υπηρεσίες, τα μηχανήματα έργου, τα φορτηγά και το προσωπικό για την εκτέλεση των έργων που ανέλαβε, καθώς και συναλλαγές με επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στις υπηρεσίες μεταφορών για τη μεταφορά των εμπορευμάτων / αγαθών.
- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., δηλώνοντας ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες / εισροές, ώστε να μην αποδώσει τον φόρο εισοδήματος και τα χρεωστικά υπόλοιπα Φ.Π.Α. που προκύπτουν από τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- Σε όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε δήλωνε δραστηριότητα ανάλογη με τις ανάγκες και το αντικείμενο της λήπτριας εταιρείας, ήτοι με την εκτέλεση των έργων που υποθετικά αναλάμβανε ή των εμπορευμάτων / αγαθών που υποθετικά πουλούσε.
- Όλα τα δελτία αποστολής που εξέδωσε είναι πλαστά, καθώς θεωρήθηκαν με μη νόμιμο τρόπο, ως προκύπτει από τη συνημμένη καρτέλα θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία του.
- Πολλά τιμολόγια φέρονται να εκδόθηκαν (μέσω ειδικής εφαρμογής) από Φ.Η.Μ. με σήμανση, με αριθμό Μητρώου : , ο οποίος ανήκει σε άλλη λειτουργούσα νόμιμα επιχείρηση, βάσει του Υποσυστήματος Κ.Β.Σ. του TAXIS.
- Σε τέσσερις περιπτώσεις ληπτών τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβικής σύμβασης, δεν κατατέθηκαν ή κατατέθηκαν εκπρόθεσμα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δε, χωρίς να παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα έναντι της φορολογικής αρχής. Επιπλέον σε

αρκετές περιπτώσεις τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβικής σύμβασης περιέχουν ελλείψεις και ανακρίβειες.

- Σε τρεις περιπτώσεις δεν προσκομίσθηκαν από τις λήπτριες εταιρείες επιμετρήσεις εργασιών βάσει των οποίων θα γινόταν η τιμολόγηση και η πληρωμή του (υπεργολάβου)
- Πολλές από τις λήπτριες εταιρείες δεν προέβησαν στις απαιτούμενες ενέργειες προκειμένου να επιβεβαιώσουν τη δυνατότητα παροχής των υπηρεσιών από τον εκδότη και συγκεκριμένα ότι έχει στη χρήση του μηχανήματα έργου ή Φ.Ι.Χ., ζητώντας να τους προσκομίσει φωτοαντίγραφα αδειών μηχανημάτων έργου και φορτηγών και συμφωνητικά μίσθωσης τους.
- Σε τρεις περιπτώσεις ληπτών, των οποίων τα αγαθά φέρονται να μεταφέρθηκαν με το ίδιο φορτηγό, την ίδια μέρα, την ίδια ώρα από την έδρα του στις έδρες τους, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι λόγω του βάρους και του όγκου των αγαθών δεν ήταν εφικτή η μεταφορά τους με το συγκεκριμένο φορτηγό που αναγραφόταν στα οικεία δελτία αποστολής.
- Μεγάλος αριθμός των τραπεζικών παραστατικών – δελτίων κατάθεσης μετρητών που προσκομίσθηκαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ληπτών είναι πλαστά, όπως προκύπτει από το σύστημα μητρώων τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών και τα δεδομένα κινήσεων των καταθετικών τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη.
- Σε πολλές περιπτώσεις ληπτών τα ίδια χρήματα φέρονται να ανακυκλώνονται με διαδοχικές αναλήψεις και καταθέσεις εντός λίγων λεπτών ή ωρών την ίδια ημέρα, στην ίδια ή σε διαφορετική πόλη, των ιδίων ή παραπλήσιων χρηματικών ποσών, στον ίδιο ή σε διαφορετικό τραπεζικό λογαριασμό διαφορετικής τράπεζας, με σκοπό να δοθεί αληθοφάνεια στον τρόπο εξόφλησης των εκδοθέντων τιμολογίων.
- Πολλοί λήπτες φορολογικών στοιχείων εξόφλησαν μετρητοίς τον εκδότη, παρ' όλη την υποχρέωσή τους για τμηματική ή ολική εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσής τους, προς απόδειξη της συναλλαγής τους, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του Π.Δ. 186/1992 και το άρθρο 10 §6 του Ν. 4093/2012 (Υποπαράγραφος Ε1). Η ανωτέρω πρακτική εφαρμόζεται στις εικονικές συναλλαγές διότι στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και παράλληλα εξασφαλίζει τον λήπτη από τυχόν μεταγενέστερη απαίτηση του εκδότη.
- Μετά την έναρξη ελέγχου και την κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., αρκετές λήπτριες εταιρείες υπέβαλαν αυτοβούλως στις φορολογικές αρχές τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνοντας την καθαρή αξία των τιμολογίων που έλαβαν από τον εκδότη ως επιπλέον εισόδημα και τροποποιητικές

- δηλώσεις ΦΠΑ δηλώνοντας λιγότερες φορολογητέες δαπάνες και αποδίδοντας τον φόρο εισροών που εξέπεσαν και που αναλογεί στα ανωτέρω τιμολόγια.
- Προέβη σε διακοπή εργασιών με ημερομηνία 31/12/2014, ενώ εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς ανώνυμη εταιρεία εντός του έτους 2015.
 - Φέρεται να πουλά σε έτερη επιχείρηση μηχανήμα έργου το οποίο δεν είχε ποτέ στην κατοχή του.
 - Δεν είχε υποβάλει εμπρόθεσμα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και σχεδόν το σύνολο των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., καθώς και (συγκεντρωτικές) καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 26/01/2012 έως 31/12/2014.
 - Βάσει του Υποσυστήματος Πληροφοριακού Συστήματος Οχημάτων και πληρωμής τελών κυκλοφορίας του TAXISNET, ο εκδότης κατά τη διάρκεια του ελέγχου δε διέθετε ιδιωτικής χρήσης φορτηγά αυτοκίνητα, ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες. Η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης απέστειλε: α) προς την Υποδιεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, το υπ' αριθ. πρωτ. **/17-12-2018** έγγραφο αίτημα χορήγησης πληροφοριών, σχετικά με την ύπαρξη μηχανημάτων έργου στην κατοχή του εκδότη κατά τα έτη 2012 έως 2014. Ανταποκρινόμενη η εν λόγω υπηρεσία, με το με αριθ. πρωτοκόλλου τους **/30-01-2019** έγγραφό της διαβεβαίωσε ότι ο εκδότης δεν υπήρξε ποτέ ιδιοκτήτης μηχανήματος έργου, β) προς το Μητρώο Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης Τύπων του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών), το με αριθ. πρωτ. **/22-07-2019** έγγραφο αίτημα χορήγησης πληροφοριών σχετικά με την ύπαρξη μηχανημάτων έργου στην κατοχή του εκδότη από το έτος 2012 και μετά. Η ανωτέρω υπηρεσία με το υπ' αριθ. πρωτ. **/30-07-2019** (εισερχ. πρωτ..... **/14-07-2019**) έγγραφό της ενημέρωσε τον έλεγχο ότι δε φέρεται να υπάρχει μηχανήμα έργου, το οποίο έχει ταξινομηθεί και απογραφεί από αρμόδια Διεύθυνση Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας της χώρας στην επωνυμία με **ΑΦΜ:** , γ) προς τη Διεύθυνση Μεταφορών και Επικοινωνιών Δυτικής Θεσσαλονίκης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, το με αριθ. πρωτ. **/27-09-2019** έγγραφο αίτημα χορήγησης πληροφοριών σχετικά με την ύπαρξη Φορτηγών Ιδιωτικής Χρήσης (Φ.Ι.Χ.) στην κατοχή του εκδότη από το έτος 2012 και μετά και η Διεύθυνση Μεταφορών και Επικοινωνιών Δυτικής Θεσσαλονίκης, με το υπ' αριθ. πρωτ. **/01-10-2019** (εισερχ. πρωτ. **/07-10-2019**) έγγραφό της απάντησε ότι δεν υπάρχουν καταχωρημένα οχήματα στο όνομα του με **ΑΦΜ:**
 - Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 26/1/2012 – 31/12/2015 κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

2. Για τις συναλλαγές του του με ΑΦΜ: με τον προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Στην από **21/10/2020** πληροφοριακή έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/92, περί ΚΒΣ, Ν.4093/2012 περί ΚΦΑΣ και του Ν.4308/2014 περί Ε.Λ.Π. της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης (σελ 17 - 21 της από **23/05/2023** έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της ΔΟΥ Καβάλας) αναφέρονται τα ακόλουθα:

« Β) Διαπιστώσεις ελέγχου

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι :

...

β) Ο παρών έλεγχος παραθέτει στον ακόλουθο πίνακα όλα τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε ο ελεγχόμενος από τον Νοέμβριο του 2013 έως τον Δεκέμβριο του 2013 και τον Φεβρουάριο του 2014 έως τον Απρίλιο του 2014, τα οποία προσκομίσθηκαν και κατασχέθηκαν από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. :

.... Ως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, ο ελεγχόμενος για την περίοδο από τον Νοέμβριο του 2013 έως τον Δεκέμβριο του 2013 και τον Φεβρουάριο του 2014 έως τον Απρίλιο του 2014, χωρίς την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (μηχανήματα, μεταφορικά μέσα κ.λ.π.) και χωρίς προσωπικό δεν θα μπορούσε να διενεργήσει τις ανωτέρω συναλλαγές και εργασίες σε τόσα διαφορετικά μέρη την ίδια χρονική περίοδο, αποδεικνύοντας ότι οι ανωτέρω εργασίες δεν πραγματοποιήθηκαν από τον ελεγχόμενο. Συγκεκριμένα ο ελεγχόμενος παρείχε υπηρεσίες :

- τον Μάρτιο του 2014 και τον Απρίλιο του 2014 σε 2 διαφορετικές περιοχές και συμμετείχε σε 2 διαφορετικά έργα,
- τον Δεκέμβριο του 2013 σε 5 διαφορετικές περιοχές και συμμετείχε σε 5 διαφορετικά έργα και
- τον Νοέμβριο του 2013 σε 6 διαφορετικές περιοχές και συμμετείχε σε 6 διαφορετικά έργα.

γ) Στα στοιχεία του εκδότη «..... » των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών αναγράφεται ως δραστηριότητα : ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ-ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ.

δ) Στο με ημερομηνία 22/11/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάμεσα στη λήπτρια εταιρεία «..... » και στον ελεγχόμενο αναφέρεται ότι ο ελεγχόμενος έχει στην ιδιοκτησία του σκαπτικά μηχανήματα και φορτηγά, ενώ δεν αναφέρεται η εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών με τη χρήση ποιων μηχανημάτων έργου ή Φ.Ι.Χ. θα γίνουν και αν πράγματι ο ελεγχόμενος έχει στη χρήση του μηχανήματα έργου ή Φ.Ι.Χ., είτε ως κάτοχος είτε ως μισθωτής τους. Επομένως, η λήπτρια εταιρεία δεν προέβη στις απαιτούμενες

ενέργειες προκειμένου να επιβεβαιώσει τη δυνατότητα παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών από τον ελεγχόμενο.

Κατά συνέπεια, η λήπτρια εταιρεία δεν προσκόμισε συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργου και Φ.Ι.Χ. του ελεγχόμενου και φωτοαντίγραφα αδειών τους, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν στις ανωτέρω εργασίες για την περίοδο της διάρκειας του έργου, καθώς ο ελεγχόμενος δεν διέθετε μηχανήματα έργου και Φ.Ι.Χ..

Από τα ανωτέρω δεν προκύπτει να χρησιμοποιήθηκε μηχανήματα έργου ή Φ.Ι.Χ. για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών.

ε) Στο ανωτέρω συμφωνητικό που υπογράφηκε ανάμεσα στη λήπτρια εταιρεία και στον ελεγχόμενο και στους όρους του δεν υπήρχαν ρήτρες για τη μη τήρηση της συμφωνίας και για τα δύο μέρη, δεν προσδιορίστηκαν ποιες θα ήταν οι κυρώσεις σε περίπτωση μη έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος της συμφωνίας, ούτε αναφέρεται η δυνατότητα καταγγελίας της σύμβασης και ποιο δικαστήριο ορίζουν οι συμβαλλόμενοι ως αρμόδιο για την επίλυση των διαφορών τους σχετικά με την ανωτέρω σύμβαση.

στ) Επομένως, καθώς η αξία των τιμολογίων, μείον τους παρακρατούμενους φόρους ισούται με το ποσό των 179.400,00€, η λήπτρια εταιρεία φέρεται να εξόφλησε την αξία των τιμολογίων προσκομίζοντας τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης αξίας 29.500,00 € και αποδείξεις πληρωμής με μετρητά αξίας 149.900,00 €, συνολικό ποσό πληρωμής στον ελεγχόμενο ίσο με 179.400,00€.

Όλα τα τραπεζικά παραστατικά που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, ήτοι τα δελτία κατάθεσης μετρητών προέρχονται από καταθέσεις στην Καβάλα, στην έδρα της λήπτριας εταιρείας ή μέσω e-banking που φέρονται να εξοφλούν τον ελεγχόμενο.

Όμως, όπως προκύπτει από το Σύστημα Μητρώων τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών και τα δεδομένα κινήσεων των καταθετικών τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου με αριθμό : της Eurobank Τράπεζας και της Τράπεζας Πειραιώς, υπάρχουν πλήθος άλλων καταθέσεων στους ανωτέρω λογαριασμούς, οι οποίες στο σύνολό τους έγιναν από υποκαταστήματα των Τραπεζών στη Θεσσαλονίκη με φερόμενο ως καταθέτη την λήπτρια εταιρεία «..... **ΝΙΚΟΛΑΟΣ**» και οι οποίες δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία / Κωδικός Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χρονοσήμανση Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Προοδευτικό Υπόλοιπο λογαριασμού
--------------------------	---------------------------------------	-------------------------	--------------------------	----------------------------	--------------------	------------------	--

03/06/2014	ΛΕΩΦ. ΚΩΝ.ΚΑΡΑΜΑΝΛΗ- ΒΟΥΛΓΑΡΗ (0257)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΝΙΚ ΕΝΑΝΤΙ	.....	1.850,00€	Π	1.853,00€ (Π)
03/06/2014	ΛΕΩΦ. ΚΩΝ.ΚΑΡΑΜΑΝΛΗ- ΒΟΥΛΓΑΡΗ (0257)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (EUR)	.....	1.850,00€	Χ	3,00€ (Π)
03/06/2014	ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ (0041)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΜΟ	.....	1.850,00€	Π	1.853,00€ (Π)
03/06/2014	ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ (0041)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (EUR)	.....	1.850,00€	Χ	3,00€ (Π)
03/06/2014	ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ- ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚ (0211)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΤΙΜ.143/ ΝΙΚΟΛΑΟ	.....	1.850,00€	Π	1.853,00€ (Π)
03/06/2014	ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ- ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚ (0211)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΑΤΜ	WD – 5167320010584506 - 003190	.....	1.850,00€	Χ	3,00€ (Π)
04/06/2014	ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ (0041)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΕΝΑΝΤΙ	.....	1.800,00€	Π	1.803,00€ (Π)
04/06/2014	ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ (0041)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (EUR)	.....	1.800,00€	Χ	3,00€ (Π)
04/06/2014	ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ- ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚ (0211)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	1.800,00€	Π	1.803,00€ (Π)
04/06/2014	ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ- ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚ (0211)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (EUR)	.....	1.800,00€	Χ	3,00€ (Π)
04/06/2014	ΝΤΤ - ΑΓ.ΤΡΙΑΔΑΣ. (0297)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 / ΕΞΟΦΛ	.....	565,00€	Π	568,00€ (Π)
04/06/2014	ΝΤΤ - ΑΓ.ΤΡΙΑΔΑΣ. (0297)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (EUR)	.....	565,00€	Χ	3,00€ (Π)

Συγκεκριμένα δεν προσκομίσθηκαν οι ακόλουθες καταθέσεις (Πιστώσεις) στους ανωτέρω λογαριασμούς των Τραπεζών Eurobank και Πειραιώς, οι οποίες ακολούθως παρουσιάζονται με την άμεση ανάληψη και επανακατάθεσή τους :

α. στον λογαριασμό..... της Eurobank Τράπεζας :

β. στον λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς :

Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Προοδευτικό Υπόλοιπο λογαριασμού
03/06/2014	Βούλγαρη, Θεσσαλονίκη (2226)	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.850,00€	Π	1.851,23€ (Π)
03/06/2014	Βούλγαρη, Θεσσαλονίκη (2226)	ΑΝΛ ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.850,00€	Χ	1,23€ (Π)
03/06/2014	Χαριλάου Θεσσαλονίκης (1077)	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	1.850,00€	Π	1.851,23€ (Π)
03/06/2014	Βασ. Όλγας, Θεσσαλονίκη (2210)	ΑΝΛ ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.850,00€	Χ	1,23€ (Π)
03/06/2014	Βασ. Όλγας (1711)	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.850,00€	Π	1.851,23€ (Π)
03/06/2014	Βασ. Όλγας (1711)	ΑΝΛ ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.850,00€	Χ	1,23€ (Π)
04/06/2014	Βασ. Όλγας (1711)	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.800,00€	Π	1.801,23€ (Π)
04/06/2014	Βασ. Όλγας (1711)	ΑΝΛ ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.800,00€	Χ	1,23€ (Π)
04/06/2014	Βασ. Όλγας, Θεσσαλονίκη (2210)	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.800,00€	Π	1.801,23€ (Π)
04/06/2014	Βασ. Όλγας, Θεσσαλονίκη (2210)	ΑΝΛ ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.800,00€	Χ	1,23€ (Π)
04/06/2014	Σαλαμίνας, Θεσσαλονίκη (2230)	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.800,00€	Π	1.801,23€ (Π)
04/06/2014	Transactional Banking Systems (2960)	ΑΤΜ-ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.800,00€	Χ	1,23€ (Π)

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, τα ίδια χρήματα φέρονται να ανακυκλώνονται με διαδοχικές αναλήψεις και καταθέσεις την ίδια ημέρα των ιδίων χρηματικών ποσών στους δύο τραπεζικούς λογαριασμούς, ήτοι στους με αριθμό : της Eurobank Τράπεζας και της Τράπεζας Πειραιώς, αλλά σε διαφορετικά υποκαταστήματα των Τραπεζών Eurobank και Πειραιώς στη Θεσσαλονίκη, τα οποία υποκαταστήματα είναι κεντρικά και απέχουν ελάχιστα μεταξύ τους. Τα ποσά χρημάτων, τα οποία πραγματικά κατατέθηκαν και φέρονται να ανακυκλώνονται, είναι μικρής αξίας της τάξεως των 1.800,00 € και 1.850,00 € και γι' αυτό έπρεπε να ανακυκλωθούν περισσότερες φορές. Ο

έλεγχος κρίνει ότι αυτός είναι και ο λόγος που επιλέχτηκαν για την ανακύκλωση των χρημάτων τα υποκαταστήματα των Τραπεζών Eurobank και Πειραιώς και τα οποία είναι κεντρικά και απέχουν ελάχιστα μεταξύ τους.

Σκοπός των ανωτέρω ανακυκλώσεων χρημάτων στους τραπεζικούς λογαριασμούς, ήτοι στους με αριθμό : της Eurobank Τράπεζας και της Τράπεζας Πειραιώς, αλλά σε διαφορετικά υποκαταστήματα των Τραπεζών Eurobank και Πειραιώς στη Θεσσαλονίκη, ήταν να δοθεί αληθοφάνεια στον τρόπο εξόφλησης των εκδοθέντων τιμολογίων, ήτοι για να εμφανίζονται δηλαδή τα αναγραφόμενα ποσά των συναλλαγών των τιμολογίων, ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης χρημάτων και τα χρηματικά ποσά που φέρεται να έχουν διακινηθεί, να καλύπτονται από υποτιθέμενες καταθέσεις στον λογαριασμό του ελεγχόμενου. Το ποσό που φέρεται να έχει κατατεθεί στους ανωτέρω λογαριασμούς και ανακυκλώνεται αναφέρεται ως ακολούθως :

Τράπεζα	Τραπεζικός Λογαριασμός	Ημερομηνία συναλλαγής	Πιστώσεις ποσών συναλλαγής
Eurobank		03/06/2014	5.550,00€
Πειραιώς		03/06/2014	5.550,00€
Eurobank		04/06/2014	4.165,00€
Πειραιώς		04/06/2014	5.400,00€
	Σύνολο		20.665,00€

Παρ' όλα αυτά, στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας η λήπτρια εταιρεία «.....» δεν προσκόμισε τις ανωτέρω καταθέσεις, αλλά προτίμησε να προσκομίσει τις αποδείξεις πληρωμής στις οποίες φέρεται να εξόφλησε τον προμηθευτή ελεγχόμενο μετρητοίς. Καθώς όμως τα φορολογικά στοιχεία αφορούν αγαθά αξίας άνω των 3.000,00 € υπήρχε η υποχρέωσή της για τμηματική ή ολική εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσής της, προς απόδειξη των συναλλαγών της.

Επιπλέον, ως προκύπτει από τους δύο προηγούμενους πίνακες με τα δεδομένα κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, ήτοι του της Τράπεζας Eurobank και του της Τράπεζας Πειραιώς, αναφορικά με τις συναλλαγές του με τη λήπτρια εταιρεία, το προοδευτικό υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών μετά την κατάθεση και ακόλουθη άμεση ανάληψη των χρημάτων είναι πάντα ελάχιστο, ήτοι 1,23 € ή 3,00 €.

Τέλος, ο έλεγχος αναφέρει και τις καταθέσεις της λήπτριας εταιρείας από την Καβάλα ή μέσω e-banking προς τον ελεγχόμενο, οι οποίες προσκομίσθηκαν στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με την άμεση ανάληψη των χρημάτων εντός λίγων λεπτών από την κατάθεσή τους από τη Θεσσαλονίκη.

Ημερομηνία / Χρονοσήμανση Συναλλαγής	Αριθμός Λογαριασμού	Ονομασία Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Προοδευτικό Υπόλοιπο λογαριασμού
31-01-2014 / 121426		ΟΔΟΥ ΕΛ.ΒΕΝΙΖΕΛΟΥ ΚΑΒΑΛΑ. (0129)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	3.000,00€	Π	3.001,24€ (Π)
31-01-2014 / 130851		ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ- ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚ (0211)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	3.000,00€	Χ	1,24€ (Π)
17-02-2014 / 142231		ΟΔΟΥ ΕΛ.ΒΕΝΙΖΕΛΟΥ ΚΑΒΑΛΑ. (0129)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	3.000,00€	Π	3.002,98€ (Π)
17-02-2014 / 142648		ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ (0041)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	3.000,00€	Χ	2,98€ (Π)
21-03-2014 / 120219		ΟΔ. ΕΛ. ΒΕΝΙΖΕΛΟΥ - ΚΑΒΑΛΑΣ (0225)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	5.800,00€	Π	5.803,67€ (Π)
21-03-2014 / 122637		ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ (0041)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	5.400,00€	Χ	403,67€ (Π)
30-04-2014 / 121740		PAYPLUS INTERFACE PROFILE (8199)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	5.700,00€	Π	5.700,88€ (Π)
30-04-2014 / 133911		ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ (0041)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	5.700,00€	Χ	0,88€ (Π)
06-06-2014 / 133545		ΟΔΟΥ ΕΛ.ΒΕΝΙΖΕΛΟΥ ΚΑΒΑΛΑ. (0129)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	8.000,00€	Π	8.003,00€ (Π)
06-06-2014/ 134556		ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ (0041)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	4.300,00€	Χ	3.703,00€ (Π)
06-06-2014 / 140110		ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ- ΒΑΣ.ΟΛΓΑΣ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚ (0211)	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	3.000,00€	Χ	703,00€ (Π)
03/07/2014		Ελευθερούπολης, Καβάλα (2270)	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	4.000,00€	Π	4.001,23€ (Π)
03/07/2014		Βασ. Όλγας, Θεσσαλονίκη (2210)	ΑΝΛ ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	4.000,00€	Χ	1,23€ (Π)

Σκοπός όλων των ανωτέρω τακτικών που ακολούθησαν ο ελεγχόμενος και η λήπτρια εταιρεία «.....» ήταν να δοθεί αληθοφάνεια στον τρόπο εξόφλησης των εκδοθέντων τιμολογίων, ήτοι να εμφανίζονται δηλαδή τα αναγραφόμενα ποσά των συναλλαγών των τιμολογίων, ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης χρημάτων και τα χρηματικά ποσά που φέρεται να

έχουν διακινηθεί, να καλύπτονται από υποτιθέμενες καταθέσεις στον λογαριασμό του ελεγχόμενου.....».

Επειδή, ο Ν.2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας ορίζει ότι: Στο άρθρο 147: «1.Αποδεικτικά μέσα είναι: α)... γ) τα έγγραφα, δ)... 2. Είναι δυνατός ο αποκλεισμός ενός ή περισσότερων αποδεικτικών μέσων, αν τούτο ορίζει ρητώς ο νόμος που διέπει την ένδικη σχέση....». Συνακόλουθα, τα έγγραφα του άρθρου 147 παρ 1 περ. γ', διακρίνονται, κατά το άρθρο 169 του ίδιου Κώδικα, σε δημόσια, που είναι αυτά τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο (παρ. 1) και ιδιωτικά, που είναι αυτά τα οποία δεν είναι δημόσια (παρ. 2). Στο άρθρο 148: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά». Στο άρθρο 171: «1. Τα δημόσια έγγραφα ... αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ... 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς,5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται απ' τον αντίδικό του ... ».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 446 ΑΚ ορίζεται ότι: «Το ιδιωτικό έγγραφο αποκτά βέβαιη χρονολογία ως προς τους τρίτους μόνον όταν το θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος, αρμόδιος κατά το νόμο ή όταν πεθάνει ένας από εκείνους που το υπέγραψαν ή όταν το ουσιώδες περιεχόμενό του αναφερθεί σε δημόσιο έγγραφο ή όταν υπάρξει άλλο γεγονός που κάνει με ανάλογο τρόπο βέβαιη τη χρονολογία. Η θεώρηση γίνεται με σημείωση επάνω στο έγγραφο της λέξης "θεωρήθηκε" και της χρονολογίας». Με τη διάταξη, εξάλλου, της παρ. 16 του άρθρου 8 ν. 1882/1990 ορίζεται ότι «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται το ανίσχυρο κάθε ιδιωτικού συμφωνητικού στο οποίο έχει καταχωρισθεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ, η συνέπεια δε αυτή ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων (βλ. ΣτΕ 280/2009, 4326/2014, 349-353/2016, 1679/2017).

Επειδή, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, τα επικαλούμενα από τον προσφεύγοντα δύο ιδιωτικά συμφωνητικά με χρόνο σύνταξης **1.1.2013** και **1.3.2013**, που αφορούσαν τη μίσθωση αντίστοιχα πέντε (5) φορτηγών και τριών (3) μηχανημάτων έργου του από τον με **ΑΦΜ** και τριών άλλων φορτηγών από την εταιρία «..... Π. **ΕΕ**» με **ΑΦΜ** δε δύναται να αποτελέσουν νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία, γιατί δε φέρουν βέβαιη, κατ' άρθρ. 446 ΑΚ, χρονολογία και σε κάθε περίπτωση, δεν θεωρήθηκαν από την

αρμόδια ΔΟΥ, βάσει της διάταξης του άρθρου 8 παρ. 16 ν.1882/1990. Παράλληλα οι δύο βεβαιώσεις με ημερομηνία **12.8.2013** του μεσίτη ασφαλιστικών συμβάσεων με **ΑΦΜ** ότι τα οχήματα που αναφέρονται στα δύο ανωτέρω ιδιωτικά συμφωνητικά καλύπτονταν ασφαλιστικά από την ασφαλιστική εταιρία «.....» στο διάστημα από 1.3.2013 μέχρι και 28.2.2014 συνιστούν ιδιωτικά έγγραφα ελευθέρως εκτιμώμενα(άρ.148 Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας, εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και καλοπιστίας του ως λήπτη απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της με αριθ. **/23-05-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00	2.500,00

Επί της με αριθ. **/23-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγοντα	854.406,99	885.406,99	885.406,99	31.000,00
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου	23.435,50	23.435,50	23.435,50	
Χρεωστικό ποσό φόρου	219.597,47	229.827,47	229.827,47	10.230,00
Προκαταβολή φόρου	93.102,26	93.102,26	93.102,26	

Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	216,00	216,00	216,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	43,20	43,20	43,20	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		12.276,00	12.276,00	12.276,00
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)	2,16	2,16	2,16	
Εισφορά αλληλεγγύης	34.621,92	35.861,92	35.861,92	1.240,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	51,34	51,34	51,34	
Σύνολο φόρου για καταβολή	349.034,35	372.780,35	372.780,35	23.746,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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