



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 27-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1455



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), 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.)»

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.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 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά : α) της με αριθμ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, β) της με αριθμ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, γ) της με αριθμ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2017, δ) της με αριθμ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Με την υπ' αριθμ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 24.754,77€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ν.4987/2022 ποσού 12.377,39€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.277,72€, ήτοι συνολικό ποσό 41.409,88€.

Με την υπ' αριθμ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 29.401,73€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ν.4987/2022 ποσού 14.700,87€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.265,43€, ήτοι συνολικό ποσό 49.368,03€.

Με την υπ' αριθμ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 16.151,52€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^A ν. 4987/2022 ποσού 8.075,76€, ήτοι συνολικό ποσό 24.227,28€.

Με την υπ' αριθμ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαφορά φόρου ποσού 18.459,50€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^A ν. 4987/2022 ποσού 9.229,75€, ήτοι συνολικό ποσό 27.689,25€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθμ. πρωτ./13-04-2020,/18-08-2021 έγγραφα της ΥΕΔΔΕ, με τα οποία γνωστοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. τα αποτελέσματα των από 04-03-2020 και 29-07-2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν. 4987/2022 οι οποίες αφορούσαν τις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ αντίστοιχα.

Από τον μερικό έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι για τα φορ. έτη 2016-2018 είχε εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έλαβε 34 φορολογικά στοιχεία για το φορ. έτος 2017 καθαρής αξίας 44.544,25€ και 31 φορολογικά στοιχεία για το φορ. έτος 2018 καθαρής αξίας 76.914,60€.

Αντίστοιχα, η οντότητα «.....» με ΑΦΜ, έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, πρώτα με την επωνυμία «.....- ΑΦΜ» και μετά τη δήλωση διακοπής των εργασιών της (24/10/2017), με την επωνυμία «..... - ΑΦΜ» (δηλ. ενήργησε ως υποκρυπτόμενος εκδότης), κατά τα φορολογικά έτη

2015,2016,2017,2018 και 2019. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και έλαβαν εικονικά τιμολόγια από την ως άνω αναφερόμενη οντότητα είναι και ο προσφεύγων. Στις 13-10-2022 εστάλη στη Δ.Ο.Υ. από την ΥΕΔΔΕ η με αρ. πρωτ ΕΜΠ/10-10-2022 μηνυτήρια αναφορά κατά του με ΑΦΜ, καθώς κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2017 ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία του 13 (δεκατρία) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως ΑΦΜ, εκ των οποίων δύο (2) είναι και πλαστά, καθώς εκδόθηκαν από πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 66§5 του ν. 4987/2022.

Συνέπεια των ανωτέρω εγγράφων εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αρ./21-04-2020 εντολή μερικού ελέγχου για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2018. Κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή το με αρ. πρωτ./23-04-2020 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2018. Στο παραπάνω αίτημα ο προσφεύγων, ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας

Ο προσφεύγων έλαβε από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. και καταχώρησε στα βιβλία του κατά το φορολογικό έτος 2017 τριάντα τέσσερα (34) χρεωστικά φορολογικά στοιχεία (19 Τ.Π.Υ.- 15 ΤΙΜ) καθαρής αξίας 44.544,25€ πλέον ΦΠΑ 10.690,62€ και συνολικής αξίας 55.234,87€.

Αναλυτικά τα ληφθέντα παραστατικά παρουσιάζονται στους κάτωθι πίνακες:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΟΝ/ΜΟ εκδότη	ΟΝ/ΝΥΜΟ πελάτη	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ €
2017							
1	1/4/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ... ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ .....	.....	993,00	238,32	1.231,32
2	7/4/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ... ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ .....	.....	480,00	115,20	595,20

3	13/4/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ... ΣΕΙΡΑ Β'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	500,00	120,00	620,00
4	5/5/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 του ΑΦΜ	 ΑΦΜ	450,00	108,00	558,00
5	8/5/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	460,00	110,40	570,40
6	8/5/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Β'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	500,00	120,00	620,00
7	11/5/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	2.800,00	672,00	3.472,00
8	25/5/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ...ΣΕΙΡΑ Γ'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	420,00	100,80	520,80
9	29/5/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	488,00	117,12	605,12
10	5/6/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Β'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	480,00	115,20	595,20
11	12/6/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	504,00	120,96	624,96
12	12/6/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Β'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	800,00	192,00	992,00
13	19/6/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	402,50	96,60	499,10

14	21/6/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ... ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	476,00	114,24	590,24
15	3/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	 ΑΦΜ	ΑΦΜ	450,00	108,00	558,00
16	5/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ... ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	480,00	115,20	595,20
17	10/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	412,75	99,06	511,81
18	11/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Β'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	450,00	108,00	558,00
19	13/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	500,00	120,00	620,00
20	13/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	442,50	106,20	548,70
21	14/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Β'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	500,00	120,00	620,00
22	17/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	441,00	105,84	546,84
23	20/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Β'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	450,00	108,00	558,00
24	24/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	472,00	113,28	585,28

25	27/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	900,00	216,00	1.116,00
26	31/7/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	375,00	90,00	465,00
27	2/8/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Β'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	450,00	108,00	558,00
28	3/8/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	442,50	106,20	548,70
29	19/10/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	4.950,00	1.188,00	6.138,00
30	16/11/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	7.600,00	1.824,00	9.424,00
31	16/11/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N.	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	3.600,00	864,00	4.464,00
32	20/11/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N.	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	4.100,00	984,00	5.084,00
33	29/11/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	2.475,00	594,00	3.069,00
34	22/12/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	 ΑΦΜ	 ΑΦΜ	5.300,00	1.272,00	6.572,00
ΣΥΝΟΛΟ					44.544,25	10.690,62	55.234,87

- Ο προσφεύγων έλαβε από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. και καταχώρησε στα βιβλία του κατά το φορολογικό έτος 2018 τριάντα ένα (31) χρεωστικά φορολογικά στοιχεία (4 Τ.Π.Υ.- 27 ΤΙΜ) καθαρής αξίας 76.914,60€ πλέον ΦΠΑ 18.459,50€ και συνολικής αξίας 95.374,10€.

Αναλυτικά τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα:

2018							
1	8/2/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ... ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.170,00	520,80	2.690,80
2	8/2/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ....	.....	.....	900,00	216,00	1.116,00
3	20/2/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ....	.....	.....	900,00	216,00	1.116,00
4	28/2/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.427,50	582,60	3.010,10
5	22/3/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ....	.....	.....	900,00	216,00	1.116,00
6	3/4/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.692,50	646,20	3.338,70
7	3/4/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	3.285,00	788,40	4.073,40
8	17/4/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	2.249,50	539,88	2.789,38
9	17/4/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	2.997,50	719,40	3.716,90

10	24/4/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.057,50	493,80	2.551,30
11	24/4/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.100,00	504,00	2.604,00
12	7/5/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	...	.....	2.458,00	589,92	3.047,92
13	7/5/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	1.915,00	459,60	2.374,60
14	11/6/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	2.484,00	596,16	3.080,16
15	15/6/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.585,50	620,52	3.206,02
16	2/7/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	1.117,50	268,20	1.385,70
17	13/7/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.095,00	502,80	2.597,80
18	27/7/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	2.235,00	536,40	2.771,40
19	6/8/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	....	...	1.775,00	426,00	2.201,00
20	21/8/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	3.847,50	923,40	4.770,90

21	3/9/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	6.447,10	1.547,30	7.994,40
22	12/9/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	3.178,00	762,72	3.940,72
23	16/10/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	4.241,00	1.017,84	5.258,84
24	24/10/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.235,00	536,40	2.771,40
25	14/11/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	4.050,00	972,00	5.022,00
26	20/11/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	1.610,00	386,40	1.996,40
27	6/12/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Α'	.....	.....	2.350,00	564,00	2.914,00
28	11/12/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	4.017,00	964,08	4.981,08
29	13/12/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ΣΕΙΡΑ Γ'	.....	.....	2.150,00	516,00	2.666,00
30	14/12/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ....	.....	.....	150,00	36,00	186,00
31	17/12/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ N. ....	.....	.....	3.294,50	790,68	4.085,18
ΣΥΝΟΛΟ					76.914,60	18.459,50	95.374,10

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία του προσφεύγοντα στις στήλες «ΑΓΟΡΑ Α' ΥΛΩΝ ΦΠΑ 24%» με «ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ 24%» και «ΕΞΟΔΑ ΦΠΑ 24%» με «ΦΠΑ ΕΞΟΔΩΝ 24%», καθώς και στις δηλώσεις εισοδήματος (αγορές εμπορευμάτων χρήσης και διάφορα λειτουργικά έξοδα) και ΦΠΑ (361: Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και 381: ΦΠΑ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας).

- Ο προσφεύγων **έλαβε** κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017, δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης - Δελτία Αποστολής) συνολικής αξίας 28.214,65€ (καθαρή αξία 22.753,75 €, πλέον 5.460,90€ Φ.Π.Α), τα οποία φέρουν ως εκδότη την οντότητα «».

Αναλυτικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

Δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως " " με ΑΦΜ, τα οποία κατασχέθηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα " " με ΑΦΜ, φορολογικού έτους 2017.								
ΦΟΡ.ΠΕΡ. (ΕΤΟΣ)	A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ
2017	1	TIM	A	....	22/08/2017	412,75	99,06	511,81
	2	TIM	A	....	25/08/2017	442,50	106,20	548,70
	3	TIM	A	...	28/08/2017	283,50	68,04	351,54
	4	TIM	A	...	30/08/2017	472,00	113,28	585,28
	5	TIM	A	...	05/09/2017	442,50	106,20	548,70
	6	TIM		...	05/10/2017	3.270,00	784,80	4.054,80
	7	TIM- Π.Υ.		.	05/10/2017	500,00	120,00	620,00
	8	TIM	A	...	09/10/2017	2.111,50	506,76	2.618,26
	9	TIM		...	10/10/2017	2.926,00	702,24	3.628,24
	10	TIM		...	13/10/2017	2.818,00	676,32	3.494,32
	11	TIM		...	16/10/2017	2.650,00	636,00	3.286,00
	12	TIM	A	...	30/10/2017	3.100,00	744,00	3.844,00
	13	TIM	A	...	06/11/2017	3.325,00	798,00	4.123,00
				ΣΥΝΟΛΑ		22.753,75	5.460,90	28.214,65

Τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία του ελεγχόμενου, αναμορφώνονται με

την προσθήκη των πιο κάτω ποσών ως λογιστικών διαφορών, που προέκυψαν από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων και τα οποία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013.

Η αξία των επίμαχων τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στα έξοδα του ελεγχόμενου, με αποτέλεσμα να μειώνονται τα καθαρά κέρδη.

Λογιστικές Διαφορές από 34 εικονικά τιμολόγια εκδόσεως	44.544,25€
Λογιστικές Διαφορές από 13 εικονικά τιμολόγια εκδόσεως	22.753,75€
Συνολικό ποσό λογιστικών διαφορών ελέγχου φορολογικού έτους 2017	67.298,00 €
Συνολικό ποσό λογιστικών διαφορών ελέγχου φορολογικού έτους 2018	76.914,60 €

Κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 και 2018, η Δ.Ο.Υ., έκρινε τα λογιστικά αρχεία ελλιπώς ενημερωμένα και αφαίρεσε τη δαπάνη-αγορά που αφορούσε τα εικονικά τιμολόγια, όπου περαιτέρω η εξόφληση των οποίων δε διενεργήθηκε με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 23, παρ. 1, περίπτωση β' του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Η δαπάνη αυτή αφαιρέθηκε και από το τις εισροές στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των χρήσεων 2017-2018 που χαρακτηρίστηκαν ανακριβείς.

Στη συνέχεια, ο φορολογικός έλεγχος προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 01.1.2017 – 31.12.2017, και 01.01.2018 - 31.12.2018 σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των άρθρων 21 – 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτές ίσχυαν κατά την εν λόγω περίοδο.

Σύμφωνα με τα δεδομένα των τηρούμενων απλογραφικών βιβλίων, των εκδοθέντων αλλά και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και τις διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος, προέκυψαν τα εξής:

- **Φορολογικό έτος 2017**

Τα φορολογητέα αποτελέσματα προσδιορίζονται όπως προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και με την προσθήκη των εσόδων και των δαπανών για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του	6.394,77	73.692,77	67.298,00

	υπόχρεου			
	της συζύγου	10.725,92	10.725,92	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	3.602,99		24.754,77
	Χρεωστικό ποσό		21.151,78	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			12.377,39	12.377,39
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.277,72	4.277,72
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		2.952,99	2.952,99	
Σύνολο τελών και εισφορών	για καταβολή		41.409,88	41.409,88
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

• **Φορολογικό έτος 2018**

Τα φορολογητέα αποτελέσματα προσδιορίζονται όπως προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και με την προσθήκη των εσόδων και των δαπανών για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	7.783,95	84.698,55	76.914,60

	της συζύγου	754,43	754,43	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	916,70		29.401,73
	Χρεωστικό ποσό		28.485,03	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			14.700,87	14.700,87
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.265,43	5.265,43
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		266,70	266,70	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		49.386,03	49.386,03
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Συγκεντρωτικά, με βάση τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου, αναφορικά με τον ΦΠΑ, η φορολογητέα αξία, ο φόρος και η εκκαθάριση αυτού απεικονίζεται ανά ελεγχόμενη περίοδο, στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ	0118-1218 ΕΛΕΓΧΟΥ	0117-1217 ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΚΡΟΕΣ		
Αξία φορολογητέων εκροών – 24%	131.762,95	107.948,87
Σύνολο Αξίας φορολογητέων εκροών	131.762,95	107.948,87
Φόρος εκροών – 24%	31.623,11	25.907,73

ΕΙΣΡΟΕΣ	31.623,11	25.907,73
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	84.075,26	51.535,38
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	580,65	0,00
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	84.655,91	51.535,38
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	20.032,86	12.280,43
Φόρος αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	139,35	0,00
Σύνολο φόρου εισροών	20.172,21	12.280,43
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	88,04	0,00
ΦΠΑ που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00	1.136,96
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (πλην κωδ. 316,317,318)	0,00	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	20.260,25	13.417,39
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,05	0,03
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	18.947,01	13.417,36
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00	0,00
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (για καταβολή ή επιστροφή) ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 314-2)	31.623,11	25.907,73
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 323)	0,00	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 322)	18.947,01	13.417,36
ΔΙΑΦΟΡΑ	18.459,50	16.151,52
ΤΕΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	0,00
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	0,00	0,00
ΠΟΣΟ που επιστρέφεται	0,00	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	18.459,50	16.151,52
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	18.459,50	16.151,52

Ύστερα από τις παραπάνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου για τα φορ. έτη 2017 και 2018 και λαμβάνοντας υπόψη ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα σε σχέση με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που υπέβαλε, ο έλεγχος συνέταξε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εξέδωσε προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του

φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ν.4987/2022, στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4987/2022, εκδόθηκε το με αριθ./27-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο κοινοποιήθηκε μέσω ηλεκτρονικής κοινοποίησης (αρ. καταχώρισης) στις 27-11-2023 και αναγνώστηκε την ίδια ημέρα. Ο πληρεξούσιος δικηγόρος του ελεγχόμενου στις 15-12-2023 απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου υπόμνημα με τις απόψεις του προσφεύγοντα, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/18-12-2023. Οι απόψεις του προσφεύγοντα απορρίφθηκαν από τον έλεγχο στο σύνολό τους.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Υπήρξε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών αποδεικτικών στοιχείων – τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές.
2. Μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών εκ μέρους της φορολογικής αρχής η οποία εκ του νόμου φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας – υπήρξε αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων – πλημμελής και ελλιπής αιτιολογία ως προς την φερόμενη μη πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
4. Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη των φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο 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 34 του ν.4987/2022 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου ν.4987/2022, 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.4987/2022: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου

εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς», ενώ στο άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1.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».*

Επειδή, στην Πολ. 1003/31-12- 2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν.4308/2014** άρθρο 5 παρ. 7, η κάθε οντότητα πρέπει να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους , αλλά αυτό δεν αρκεί, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, δεν αρκεί η εμφάνιση μιας συναλλαγής, δεν αρκεί η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης **αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση να παρέχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.**

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 66§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. 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 κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του αρ. 33 ΚΒΣ και σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, είτε εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν φαίνεται δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. Εν όσο ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφόσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά τη φορολογική ανυπαρξία του φερομένου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά τη συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει τη συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν, είτε επιβάλλουν τη συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (πρβλ. ΣΤΕ 1171,1170,1169/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1238/2018 του ΣΤΕ που αφορά σε βάρος απόδειξης επί

εικονικότητας τιμολογίου αναφέρεται στο ότι η φορολογική αρχή «...αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου.....είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)...)»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (Αρ. 4§5 και αρ. 106§1,2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώσεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο αρ. 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14..., ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08..., ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), **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, όπως η επίδικη της λήψης εικονικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε

όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ2316/1991, 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣΤΕ 505/2012](#), όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση «.....» εικονικές στο σύνολό τους για τους ακόλουθους λόγους:

- δεν είχε τα υλικά με τα οποία φέρεται να προμηθεύει τους πελάτες της καθώς κύριος προμηθευτής της οντότητας ήταν ο με Α.Φ.Μ, για τον οποίο όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς τη κρίθηκαν εικονικά,
- δεν διέθετε τις εγκαταστάσεις που απαιτούνταν για να αποθηκεύει τον τεράστιο όγκο εμπορευμάτων που φέρεται να διέθεσε στην αγορά,
- δε διέθετε ούτε ένα φορτηγό όχημα κατά τις ελεγχόμενες περιόδους, για τη μεταφορά των αγαθών που φέρεται να προμηθεύει σε πελάτες,

- για την υλοποίηση των μεταλλικών κατασκευών απαιτούνται κατάλληλοι χώροι παραγωγής, εξοπλισμένοι τουλάχιστον με τα απαιτούμενα μηχανήματα κοπής, διάτρησης, μηχανουργικών κατεργασιών, συγκόλλησης και διαμόρφωσης,
- 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 τις οποίες η ίδια δεν διέθετε,

Η οντότητα κρίθηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατέληξε στο να χαρακτηρίσει ΟΛΑ τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εκδότριας ως εικονικά.

Επιπλέον αναφορικά με τις μεταξύ τους συναλλαγές αναφέρεται στην από 04-03-2020 έκθεση έλεγχου της ΥΕΔΔΕ ότι : «Από την ανάλυση των στοιχείων του πίνακα με τίτλο «Διαχείριση τραπεζικών καταθέσεων από» προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, της εκάστοτε καταβολής από την ελεγχόμενη έπονται αποστολές χρημάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό της σε τρίτα πρόσωπα που αναφέρονται στην από 04-03-2020 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, 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.

Άξιο λόγου και ισχυρή ένδειξη εικονικότητας είναι και το γεγονός της χρονικής απόστασης μεταξύ της κατάθεσης χρημάτων από τη λήπτρια ελεγχόμενη επιχείρηση και ανάληψής τους ή και τις επιστροφής τους σε αυτή ή σε κάποιο τρίτο λογαριασμό. Σε πάρα πολλές περιπτώσεις ο χρόνος που μεσολαβεί είναι μικρότερος ακόμα και των 5 λεπτών της ώρας. Οι τρίτοι από τους οποίους ζητήθηκαν πληροφορίες είναι οι ακόλουθοι: με Α.Φ.Μ., με Α.Φ.Μ., με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ. Οι εν λόγω τρίτοι, δεν προέκυψε από τον διενεργηθέντα έλεγχο ότι συνδέονταν επαγγελματικά με τη, ενώ αυταπόδεικτη είναι η δυνατότητα παροχής άμεσης ρευστότητας λόγω της φύσης της επαγγελματικής δραστηριότητας τους (εμπόριο λαχείων).

Επίσης τα 25 από τα 34 παραστατικά εκδόσεως της κατά το φορολογικό έτος 2017 συνολικής αξίας 14.903,87 € φέρουν στο κέντρο των τιμολογίων σφραγίδα της με τον χαρακτηρισμό ΕΞΟΦΛΗΘΗ παρόλο που κάτω αριστερά είναι σημειωμένο ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ. Σύμφωνα με τα στοιχεία των παραστατικών αυτών, η εξόφληση πραγματοποιήθηκε με μετρητά την ημέρα

εκδόσεως τους καθώς δεν θα μπορούσε σε μεταγενέστερο χρόνο να φέρουν τον χαρακτηρισμό ΕΞΟΦΛΗΘΗ με την σφραγίδα και την υπογραφή της εκδότριας των στοιχείων.

Δεν ακολουθείται το σύνηθες μοτίβο των τακτικών μερικών καταβολών και του σχηματισμού χαμηλού ύψους πιστωτικού υπολοίπου στο τέλος των περιόδων. Ο ειδικός εξοφλητικός χειρισμός αποκαλύπτει πως η εξόφληση δεν απασχολεί κανένα από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη. Αυτό αποδεικνύει και το γεγονός της μη δικαστικής διεκδίκησης των υπολοίπων όπως σχηματίζονται σήμερα. Οι όποιες καταβολές πραγματοποιούνται, προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις ανύπαρκτες μεταξύ των δύο μερών συναλλαγές, οι οποίες καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης, για την εξυπηρέτηση σκοπών διόγκωσης των δαπανών και μείωσης των φορολογικών βαρών.

Σημειώνεται ότι, για τις δεκατέσσερις επιταγές έκδοσης του ελεγχόμενου προς τη, όπως προαναφέρονται, απεστάλη στην τράπεζα ALPHA BANK το με αριθμό πρωτ./07-11-2023 έγγραφο με το οποίο ζητήθηκε να αποσταλούν αντίγραφα των σωμάτων των επιταγών, ώστε να διαπιστωθεί ο τελικός παραλήπτης των χρημάτων. Εν συνεχεία, η τράπεζα ALPHA BANK ανταποκρίθηκε άμεσα και απέστειλε με τα υπ' αριθμ. πρωτ./2023 και/2023 έγγραφα τα ζητηθέντα. Από τον έλεγχο στα παραστατικά εξόφλησης προέκυψε ότι όλες οι επιταγές πέραν της οπισθογράφησης της είχαν ως τελικό αποδέκτη πρόσωπο αναφερόμενο στην από 04-03-2020 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ με ελεγχόμενη τη, ο οποίος λειτουργούσε ως ενδιάμεσο τρίτο πρόσωπο, με ρόλο την εξυπηρέτηση αναγκών ρευστότητας και την περιπλοκή των συναλλαγών ώστε να δυσχεραίνεται η ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές.

Ο τελικός αποδέκτης των 14 επιταγών εκδόσεως του ελεγχόμενου σε διαταγή της είναι η, υπάλληλος πρακτορείου - καταστήματος χονδρικής πώλησης λαχείων και ΞΥΣΤΟΥ στη Λάρισα. Στη συνέχεια κατέθετε τα χρήματα σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδιοκτήτη του πρακτορείου, Τόσο η, όσο και ο, δεν προέκυψε ότι είχαν επαγγελματικές συναλλαγές με την και μία πρώτη λογική εκτίμηση που συνάδει και με την συνολική εικόνα που σχημάτισε ο έλεγχος είναι πως επειδή η εκδότρια επιχείρηση έπρεπε με κάποιο τρόπο να επιστρέψει στην ελεγχόμενη-λήπτρια των εικονικών στοιχείων το μεγαλύτερο μέρος των ποσών που της κατέβαλλε (κρατώντας δηλαδή μόνο την «προμήθεια» της) προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές και με δεδομένο ότι οποιαδήποτε απευθείας επιστροφή χρημάτων μεταξύ τους θα ήταν εύκολα αντιληπτή, επέλεξαν να μεταφέρουν-επιστρέψουν τα χρήματα διαμέσου του έμπορου λαχείων που λόγω της φύσης της επιχείρησης του, διακρατούσε μεγάλο μέρος χρημάτων, με την μορφή μετρητών όπως αναλύθηκε και στην παράγραφο 5.9.4 παραπάνω.

Εκτιμώντας ο έλεγχος τη συνολική εικόνα της ελεγχομένης – λήπτριας εταιρίας εικονικών στοιχείων, ο τελικός σκοπός παρέμενε σε κάθε περίπτωση η εκδότρια εταιρία να της επιστρέψει το μεγαλύτερο μέρος των καταβληθέντων ποσών κρατώντας την αντίστοιχη προμήθεια της. Η εν λόγω τακτική χρησιμοποιήθηκε, αφενός διότι η απευθείας μεταξύ τους μεταφορά χρημάτων θα ήταν εύκολο να αποκαλυφθεί, αφετέρου δε λόγω της φύσης της επιχείρησης του εμπόρου λαχείων όπου υπάρχει δυνατότητα παροχής άμεσης ρευστότητας.

Επιπρόσθετα, αναφορικά με τις συναλλαγές με τον από την από 18-04-2022 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκαν τα παρακάτω :

1. Δεν διέθετε εγκατάσταση για τη δραστηριότητα του «χονδρικού εμπορίου παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap)», από τα μέσα του έτους 2015.
2. Δεν είχε στην κατοχή του το φορτηγό Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, από 26/04/2016 , ούτε μηχανήματα έργων.
3. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.
4. Δεν ήταν επιτηδευματίας από 24/10/2017, καθώς υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών.
5. Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, ΜΥΦ και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, από το φορολογικό έτος 2015 και μετά, τόσο αναφορικά με τα εκδοθέντα τιμολόγια, αλλά και με τα δεδομένα των βιβλίων, καθώς δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία στο σκέλος των εσόδων, ιδιαίτερα από το έτος 2015 και μετά αυτά τα τιμολόγια που εξέδωσε και συμπεριέλαβε στις ΜΥΦ.
6. Δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει κατ' ιδίαν μεταφορές (αγορές και πωλήσεις μεταλλικών απορριμμάτων- scrap), από την 26/04/2016, ημερομηνία μεταβίβασης του Φ.Ι.Χ.
7. Πραγματοποίησε «μαύρες» αγορές scrap, χωρίς να εκδώσει τα σχετικά τιμολόγια αγοράς, όπως δήλωσε ό ίδιος με υπεύθυνη δήλωση στην ΥΕΔΔΕ, αλλά και εξέδωσε πολλά τιμολόγια αγοράς από επαναλαμβανόμενους ιδιώτες, προκειμένου να καλύψει τις μαύρες αγορές, αξίας μέχρι 500,00€ το καθένα, προκειμένου να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς τα εξοφλούσε με μετρητά.
8. Δεν είχε τις αγορές που αφορούν την δραστηριότητα του scrap, για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.

Διαπιστώνεται ότι το ύψος των πωλήσεων συγκρινόμενο με τις αγορές εμπορευμάτων ή υλικών είναι δυσανάλογο, ήτοι οι πωλήσεις της οντότητας δεν αναπαριστούν πραγματικά μεγέθη, αλλά διακίνηση φορολογικών στοιχείων.

9. Όπως προκύπτει από τα κατασχεθέντα τιμολόγια κυρίως από τους λήπτες, προέκυψε ότι διοχέτευσε στην αγορά πλήθος τιμολογίων σε ομοειδείς κατηγορίες επιχειρήσεων ληπτών (κτηνοτρόφους, κατασκευαστές, εμπόρους ανταλλακτικών κλπ. καθώς και εμπόρους και επεξεργαστές ανακύκλωσης παλιών σιδηρών στην περιοχή της Εύβοιας, στη Δυτική Μακεδονία και στη Θεσσαλονίκη), «κατασκευασμένα» τιμολόγια, ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε λήπτριας επιχείρησης, τόσο στην περιγραφή των ειδών, όσο και στην αξία των τιμολογίων (π.χ. 72 τιμολόγια των 500,00€ έκαστο).

Από μια πρώτη εκτίμηση, διαπιστώθηκε ότι όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια της οντότητας φαίνεται να έχουν διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα ανά λήπτρια επιχείρηση, βέβαια σε αρκετές περιπτώσεις είναι ο γραφικός χαρακτήρας του ελεγχόμενου. Ο έλεγχος πιθανολογεί ότι αυτό συμβαίνει, διότι τα τιμολόγια συμπληρώνονταν 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, πράγμα ασύμβατο με την κοινή πείρα και πρακτική.

Σε πολλά φορολογικά στοιχεία η χρήση πολλών σειρών, η αρίθμηση και οι ημερομηνίες δεν είναι συμβατές μεταξύ τους, αλλά ούτε και οι γεωγραφικές περιοχές. Βρέθηκαν παραστατικά που έχουν μεγαλύτερη αρίθμηση και θα έπρεπε, σύμφωνα με την κοινή πείρα και πρακτική, να έχουν εκδοθεί μεταγενέστερα. Αντί αυτού, αυτά φαίνεται να εκδόθηκαν προγενέστερα από αυτά που έχουν μικρότερη αρίθμηση και ταυτόχρονα την ίδια ημέρα σε Ελασσόνα, Αλεξανδρούπολη και Θεσσαλονίκη.

10. Συνεργάστηκε με μεγάλες και μικρές τοπικές επιχειρήσεις ανακύκλωσης και εμπορίας μεταλλικών απορριμμάτων (..... κλπ.) μέχρι 31/12/2016, οι οποίες μετέφεραν οι ίδιες τα μεταλλικά απορρίμματα και παλαιά σίδερα.

Στην περίπτωση αυτή λειτούργησε σαν διαμεσολαβητής-πωλητής και τους εξέδωσε ο ίδιος τα φορολογικά παραστατικά πώλησης, υποδεικνύοντας τους τον τρόπο παραλαβής των παλιών σιδηρών και μεταλλικών απορριμμάτων. Εξάλλου αυτό δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση ο κ., ο οποίος επίσης του διέθετε το Φ.Ι.Χ., το οποίο αγόρασε την 26/04/2016, από τον ίδιο ήτοι το με παλαιό αρ. κυκλοφορίας

11. Μέχρι και το έτος 2016, το μεγαλύτερο μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων εξοφλήθηκαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις είτε με τραπεζικές επιταγές είτε με κατάθεση μετρητών ή με μεταφορά ποσών στους τραπεζικούς λ/σμούς που τηρούσε ο ελεγχόμενος στα τραπεζικά ιδρύματα (ΕΘΝΙΚΗ, ALPHA BANK, EUROBANK).

Στις περισσότερες καταθέσεις μετρητών παρατηρήθηκε ότι γινόταν άμεσα την ίδια ημέρα με διαφορά λεπτών της ώρας, ανάληψη κάποιου ποσού π.χ. 420,00€, λόγω capital control ή μεταφορά ολόκληρου ή μέρους του ποσού του τιμολογίου σε άλλο λογαριασμό. Αυτό στις εικονικές

συναλλαγές γινόταν για να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές, αλλά βέβαια ο τελικός σκοπός ήταν να επιστραφούν τα χρήματα ή μέρος αυτών στις λήπτριες επιχειρήσεις.

Από το έτος 2017, σχεδόν το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων εξοφλήθηκαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις, μέσω των ΕΛΤΑ (υποκ/τα στη Θεσσαλονίκη), συγκεκριμένα, διακινήθηκαν χρήματα ποσού 2.000.000€ περίπου, με την έκδοση των ταχυδρομικών επιταγών αξίας 6.000€ εκάστη, χωρίς οι περισσότεροι λήπτες-όπως οι ίδιοι δήλωσαν να έχουν πάει ποτέ στην Θεσσαλονίκη.

Είναι προφανές ότι ο ίδιος ο εκδότης ή άτομο εξουσιοδοτημένο από εκείνον, πήγαινε στα υποκαταστήματα των ΕΛΤΑ (ΚΑΛΟΧΩΡΙ, Ν.ΙΩΝΙΑ, ΔΙΑΒΑΤΑ) της ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και προφανώς κάποιος ως εκπρόσωπος του λήπτη, εξέδιδε ταχυδρομική επιταγή αξίας 6.000€ (ανώτατο όριο) ως επαναλαμβανόμενο ποσό την ίδια ημέρα ανά 10 λεπτά, πάμπολλες φορές και μετά από λίγα λεπτά 15' -20' , γινόταν η είσπραξη αυτού από τον κ.

Ουσιαστικά αρκούσε ένα ποσό των 6.000€, σε μία ημέρα προκειμένου να εξοφληθούν τιμολόγια μεγάλης αξίας.

12. Οι περισσότερες λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης οντότητας προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, αφαιρώντας από τις δηλώσεις τα ποσά των δαπανών ή αγορών που αντιστοιχούσαν στα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως ή, παραδεχόμενοι ουσιαστικά την εικονικότητα των συναλλαγών.

13. Από την ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ- ΤΜΗΜΑ ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ, βρέθηκαν και κατασχέθηκαν στο Ε.Ι.Χ., ιδιοκτησίας του-ΑΦΜ, φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του, καθώς και σφραγίδα του και φορολογικά στοιχεία εκδόσεως-ΑΦΜ, με γραφικό χαρακτήρα του κ., τα οποία φέρουν ημερομηνίες έκδοσης από τον Νοέμβριο του 2017 μέχρι και την ημερομηνία κατάσχεσης 11ος του 2019, την 14/11/2019, ημερομηνία κατά την οποία δεν ήταν επιτηδευματίας.

Είναι αναμφισβήτητο γεγονός ότι «δραστηριοποιούνταν», μετά την ημερομηνία διακοπής εργασιών του την 23/10/2017, στην περιοχή της Ελασσόνας και της Μακεδονίας (Γρεβενά, Δεσκάτη, Πτολεμαΐδα, Κοζάνη, Θεσσαλονίκη), όπου διοχέτευσε μεγάλο πλήθος εικονικών και πλαστών τιμολογίων με φερόμενο εκδότη τον ίδιο, αλλά και τον-ΑΦΜ, πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο.

Από όλα τα προαναφερθέντα, ο έλεγχος έκρινε ότι η ελεγχόμενη οντότητα βάσει των επιχειρηματικών και φορολογικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής υποδομής της, της έλλειψης προσωπικού και μεταφορικών μέσων, του συνόλου των αγορών της, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενους της.

Αναφορικά με τα επίμαχα τιμολόγια με λήπτη τον προσφεύγοντα:

- Οι επίμαχες συναλλαγές δεν αποτελούν αντικείμενο της δραστηριότητας της εκδότριας οντότητας, καθώς πρόκειται για φερόμενη πώληση ειδών ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών (μπαταρίες, σύρμα, καλώδια κλπ) και όχι για χονδρικό εμπόριο scrap, το οποίο προορίζεται για επεξεργασία με σκοπό την ανάκτηση ανακυκλώσιμων υλικών.
- Στα Τιμολόγια αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο το Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλ., το οποίο δεν έχει καμία σχέση με την λήπτρια επιχείρηση, αλλά ούτε με τον εκδότη, διότι υπήρχε στην κατοχή του μέχρι τις 26/04/2016, επομένως δεν μπορούσαν να μεταφέρουν τα αναγραφόμενα υλικά.
- Η περιγραφή των ως άνω είναι γενική και αόριστη με αποτέλεσμα να μην μπορούν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συγκεκριμένα, δεν αναγράφονται αναλυτικά οι διαστάσεις και ειδικά χαρακτηριστικά που φέρεται να αγόρασε η ελεγχόμενη οντότητα. Η συγκεκριμένη τακτική της γενικής περιγραφής των ειδών είναι σύνηθες στην έκδοση – λήψη εικονικών τιμολογίων σε αντίθεση με τις πραγματικές συναλλαγές που τα εμπορεύματα είναι απτά-πραγματικά και υπάρχει η δυνατότητα ακριβούς περιγραφής.
- Σε όλα τα επίμαχα Τιμολόγια αναγράφεται στο πεδίο “τόπος αποστολής - φόρτωσης” η «έδρα μου» που υποδηλώνει ως τόπο αποστολής των υλικών τη διεύθυνση που αναγράφεται στη σφραγίδα του εκδότη, που είναι η διεύθυνση του δηλωθέντος υποκαταστήματος ως 23-10-2017 (χώρος αποθήκευσης υλικών), ήτοι το 1^ο χλμ Ελασσόνας – Δεσκάτης και ως τόπο προορισμού η διεύθυνση της έδρας της λήπτριας που είναι ο Βόλος. Αυτό όμως δεν είναι δυνατόν να ισχύει, διότι ο εκδότης **δεν διέθετε την εγκατάσταση** του υποκαταστήματος ως χώρο αποθήκευσης των ως άνω υλικών, καθώς από 01-07-2015 το εν λόγω ακίνητο μισθώθηκε σε άλλον επιτηδευματία.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) η εκδότρια προμήθευσε χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία, σε αρκετές περιπτώσεις, που έφεραν συνεχόμενη αρίθμηση και χρήση, σε διαφορετικές ημερομηνίες και οντότητες, ενώ σε άλλες περιπτώσεις η αρίθμηση και οι ημερομηνίες των τιμολογίων ίδιας σειράς, δεν είναι συμβατές μεταξύ τους,

β) δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα φορολογικό παραστατικό το οποίο να αποδεικνύει την εγκατάσταση των ως άνω υλικών και να δικαιολογεί την αγορά αυτών,

γ) δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα παραστατικό διακίνησης το οποίο να αποδεικνύει τη μεταφορά των ως άνω υλικών.

ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι δεν αφορούσαν σε πραγματικές συναλλαγές.

Η ελεγχόμενη οντότητα «.....» δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα παραστατικό εξόφλησης, για τα ως άνω Τιμολόγια πώλησης φορολογικού έτους 2017, συνολικής αξίας 28.214,65 ευρώ για τον, γεγονός που δε συνάδει με την κοινή επιχειρηματική πρακτική, όταν μάλιστα βάσει του άρθρου 23 του ν.4172/13, δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, η ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη των εικονικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη εικονικότητας της συναλλαγής και περί καλοπιστίας του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από 28-12-2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου στοιχειοθετείται απόλυτα η εικονικότητα των ληφθέντων στοιχείων από τους «.....» και «.....» ως εικονικών προς τη συναλλαγή.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι

«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, 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 την 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).

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουσα στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ

1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, περαιτέρω, η επιβολή των φόρων και προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο 50% επί της διαφοράς του φόρου που προέκυψε προς καταβολή μεταξύ δηλώσεως και ελέγχου, καθότι η εν λόγω διαφορά υπερέβη σε ποσοστό το 50% του φόρου που προέκυψε με βάση τη φορολογική δήλωση, όπως ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις. Συνεπώς η φορολογική αρχή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της σε σχέση με την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, ορθώς προέβη στον καταλογισμό του εν λόγω προστίμου.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./26-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την με αριθμ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017

Φορολογικό έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	24.754,77€	24.754,77€
Πρόστιμο του αρ 58 ν.4987/2022	12.377,39€	12.377,39€
Εισφορά αλληλεγγύης	4.277,72€	4.277,72€
Ποσό για καταβολή	41.409,88€	41.409,88€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

Με την με αριθμ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018

Φορολογικό έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	29.401,73€	29.401,73€
Πρόστιμο του αρ 58 ν.4987/2022	14.700,87€	14.700,87€
Εισφορά αλληλεγγύης	5.265,43€	5.265,43€
Ποσό για καταβολή	49.368,03€	49.368,03€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017 -31/12/2017

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	16.151,52€	16.151,52€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ν.4987/2022	8.705,76€	8.705,76€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.227,28€	24.227,28€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

Με την με αριθμ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018 -31/12/2018

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	18.459,50€	18.459,50€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ν.4987/2022	9.229,75€	9.229,75€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.689,25€	27.689,25€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που

πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.