



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05.05.2025

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

Αριθμός απόφασης: 750

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aae.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' 58/19.04.2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία φόρος ποσού 40.969,91 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 20.484,96 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 61.454,87 €, λόγω α) δέκα (10) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 118.000,00 €, β) δώδεκα (12) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 247.320,00 € και γ) πέντε (5) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές

ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 51.410,00 €, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 416.730,00 €, εκ των οποίων οι 216.530,00 € καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης ως δαπάνες, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 200.200,00 € αφορά αγορά παγίων όπου το ποσό των αποσβέσεων για το έτος 2018 ανέρχεται σε 4.757,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 120.004,43 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 60.002,22 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 180.006,65 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά κέρδη των λογιστικών διαφορών ποσού 420.007,00 €, λόγω λήψης α) τριάντα οκτώ (38) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 356.256,00 €, β) έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 121.160,00 €, γ) δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 167.300,00 € και δ) τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 62.500,00 €, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 707.216,00 €, εκ των οποίων οι 393.166,00 € καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης ως δαπάνες, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 314.050,00 € αφορά αγορά παγίων όπου το ποσό των αποσβέσεων για το έτος 2019 (μαζί με τις αγορές παγίων που κρίθηκαν εικονικές το έτος 2018) ανέρχεται σε 26.841,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 100.015,20 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 50.007,60 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 150.022,80 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ποσού 100.015,20 € των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 169.731,84 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 84.865,92 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 254.597,76 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ποσού 169.731,84 € των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου

του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν α) το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρία «.....», ΑΦΜ τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, β) το με αριθ. πρωτ. εσωτερικό έγγραφο από τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, γ) το με αριθ. πρωτ. εσωτερικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση της, ΑΦΜ τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 και δ) το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη κρίση της ελεγκτικής αρχής περί αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.

2) Αντισυνταγματική επιβολή προστίμων. Η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 και πρώην άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 αντίκειται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα

οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την

προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) 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, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην

άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

Ειδικότερα αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων τα κάτωθι:

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα και αναγραφείσα επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων έδρα, δηλαδή στην οδό, στην Δεν είχε ιδιόκτητες ή μισθωμένες κτιριακές εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους ώστε να είναι σε θέση να παραλαμβάνει, να διακινεί και να πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων.

- Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
- Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων και άλλων πρώτων υλών από ενάρξεως των εργασιών της.

- Δεν κατείχε μηχανολογικό εξοπλισμό, ούτε μηχανήματα έργου ώστε να είναι σε θέση να αναλαμβάνει και να εκτελεί τεχνικές και λοιπές εργασίες.

- Δεν αποδείχθηκε μεταφορά εμπορευμάτων.
- Δεν αποδείχθηκε η εκτέλεση εργασιών.
- Δεν αποδείχθηκε πραγματική εξόφληση όλων των τιμολογίων που εξέδωσε.
- Δεν προσκόμισε λογιστικά βιβλία και στοιχεία στην ελεγκτική αρχή. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ μόνο για το έτος 2018 και ακόμα και τα ελάχιστα ποσά φόρου που έχουν βεβαιωθεί παραμένουν ανεξόφλητα.

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε από την «.....», με ΑΦΜ τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	ΤΔΑ	18.000,00	4.320,00	22.320,00
2	ΤΔΑ	13.000,00	3.120,00	16.120,00
3	ΤΔΑ	15.840,00	3.801,60	19.641,60
4	ΤΔΑ	14.360,00	3.446,40	17.806,40
5	ΤΔΑ	35.000,00	8.400,00	43.400,00
6	ΤΔΑ	42.000,00	10.080,00	52.080,00
7	ΤΔΑ	21.160,00	5.078,40	26.238,40
8	ΤΔΑ	34.000,00	8.160,00	42.160,00
9	ΤΔΑ	23.960,00	5.750,40	29.710,40
10	ΤΔΑ	10.000,00	2.400,00	12.400,00
11	ΤΔΑ	10.000,00	2.400,00	12.400,00
12	ΤΔΑ	10.000,00	2.400,00	12.400,00
	Σύνολο φορολογικού έτους 2018	247.320,00	59.356,80	306.676,80
1	ΤΔΑ	10.000,00	2.400,00	12.400,00
2	ΤΔΑ	10.000,00	2.400,00	12.400,00
3	ΤΔΑ	15.200,00	3.648,00	18.848,00
4	ΤΔΑ	9.000,00	2.160,00	11.160,00
5	ΤΔΑ	16.200,00	3.888,00	20.088,00
6	ΤΔΑ	25.000,00	6.000,00	31.000,00
7	ΤΔΑ	26.000,00	6.240,00	32.240,00
8	ΤΔΑ	13.800,00	3.312,00	17.112,00
9	ΤΔΑ	10.000,00	2.400,00	12.400,00
10	ΤΔΑ	9.000,00	2.160,00	11.160,00
11	ΤΔΑ	9.500,00	2.280,00	11.780,00
12	ΤΔΑ	13.600,00	3.264,00	16.864,00
	Σύνολο φορολογικού έτους 2019	167.300,00	40.152,00	207.452,00

Όσον αφορά τη μεταφορά των εμπορευμάτων διαπιστώθηκε ότι α) στο υπ' αριθ ΤΔΑ δεν αναφέρεται ο τόπος προορισμού, β) στα υπ' αριθ. ΤΔΑ, ΤΔΑ και ΤΔΑ με αντικείμενο συναλλαγής/μεταφερόμενο εμπόρευμα «μία μεταχειρισμένη καρότσα με ανατροπή» αναγράφονται ως μεταφορικά μέσα οχήματα της προσφεύγουσας, με τόπο αναχώρησης την έδρα της «.....» στην και προορισμό την Πτολεμαΐδα. Επίσης, στα υπ' αριθ. ΤΔΑ, ΤΔΑ, ΤΔΑ και ΤΔΑ με αντικείμενο συναλλαγής/μεταφερόμενο εμπόρευμα «μία μεταχειρισμένη καρότσα με ανατροπή» αναγράφονται ως μεταφορικά μέσα οχήματα της προσφεύγουσας, με τόπο αναχώρησης την έδρα της «.....» στην και προορισμό την έδρα του αγοραστή. Από τα ανωτέρω είναι έκδηλο ότι δεν αποδεικνύεται ο τρόπος μεταφοράς των εν λόγω εμπορευμάτων καθώς η αλλαγή/τοποθέτηση της καρότσας απαιτεί εξειδικευμένο συνεργείο, στο οποίο θα έπρεπε να αποτελεί και τον τόπο προορισμού, γ) στο υπ' αριθ. ΤΔΑ αναγράφεται ως αριθμός μεταφορικού μέσου ο Από το πληροφοριακό σύστημα της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι το συγκεκριμένο Φ.Ι.Χ. ήταν σε ακινησία από τις έως τις

και κατά τον χρόνο έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου στις δεν θα μπορούσε να εκτελέσει καμία μεταφορά.

Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των επίμαχων συναλλαγών προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν εξόφλησε ποτέ το ποσό των ληφθέντων τιμολογίων στο σύνολό τους. Επίσης, το γεγονός ότι η «.....» δεν έχει προβεί έως σήμερα σε καμία νομική ενέργεια για την διεκδίκηση του οφειλόμενου ποσού, αλλά αντιθέτως αποδέχεται συναλλαγματικές που λήγουν έως το έτος 2030 δεν συνάδει με την κοινή συναλλακτική πρακτική ιδίως για το μέγεθος αυτών των εταιριών και για το είδος αυτών των συναλλαγών. Είναι προφανές ότι η οντότητα κατέφυγε στον συγκεκριμένο τρόπο εξόφλησης, δίνοντας δηλαδή συναλλαγματικές λήξεως από το έτος 2025 έως το έτος 2030, καθαρά για λόγους νομιμοφάνειας των συναλλαγών της.

Περαιτέρω, για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες για αυτοκινητόδρομους αναφέρονται τα κάτωθι:

- Δεν κατέστη δυνατό να ανευρεθεί. Σε αυτοψία στην πατρική του οικία, την οποία είχε δηλώσει ως έδρα της επιχείρησής του, δεν βρέθηκε χώρος όπου θα μπορούσε να αποθηκεύσει τα μεταχειρισμένα μηχανήματα και τα λοιπά ανταλλακτικά, όπως «καρότσα με ανατροπή για το Φ.Ι.Χ., δεξαμενές χωρητικότητας 20.000 & 30.000 lt, ντίζες, σασμάν, διαφορικά, σκαλωσιές, βίδες, καλούπια, δαγκάνες, κλειδιά, πανέλα, κλπ», ήτοι εμπορεύματα ογκώδη που φέρεται να πούλησε κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Περαιτέρω, δεν δήλωσε έτερο αποθηκευτικό χώρο, ούτε διαπιστώθηκε να σύναψε κάποιο συμφωνητικό μίσθωσης αποθήκης.

- Δεν υπέβαλε ποτέ καταστάσεις πελατών προμηθευτών από την έναρξη των εργασιών του το έτος 2001 έως και τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Από τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις τα έτη 2014-2019 δεν προκύπτει να έλαβε κανένα τιμολόγιο πώλησης από κάποιον προμηθευτή. Από τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, προκύπτει ότι εξέδωσε σε τέσσερις (4) πελάτες του, συνολικά σαράντα τρία (43) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 364.822,00 € πλέον Φ.Π.Α. 87.557,28 €.

- Σύμφωνα με το υπ' αριθ. έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α. Τρικάλων, ουδέποτε απασχόλησε εργαζομένους από ενάρξεώς των εργασιών του το έτος 2001.

- Σύμφωνα με το υπ' αριθ. έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων της Περιφερειακής Ενότητας Τρικάλων δεν κατείχε μηχανήματα έργου.

- Το έτος 2004 φέρεται να αγόρασε ένα Φ.Ι.Χ. ωστόσο τα τέλη κυκλοφορίας από το έτος 2005 έως το έτος 2022 ουδέποτε πληρώθηκαν.

- Από το έτος 2016 έως το έτος 2022 λάμβανε κύρια σύνταξη από τον Ε.Φ.Κ.Α., σύμφωνα με τις βεβαιώσεις αποδοχών από το TAXIS.

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

- Δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία στην ελεγκτική αρχή.

Συνεπώς, ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές μηχανημάτων ή/και ανταλλακτικών για να τα μεταπωλήσει. Επιπροσθέτως, ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό ούτε κατείχε μηχανήματα έργου ή άλλα μηχανήματα ή μεταφορικά μέσα ώστε να πραγματοποιεί οικοδομικές εργασίες, κατασκευαστικές εργασίες και εργασίες σε εννέα (9) διαφορετικά φωτοβολταϊκά πάρκα στους Νομούς Τρικάλων, Βοιωτίας, Αιτωλοακαρνανίας, Λάρισας, Ιωαννίνων, Κοζάνης, Καστοριάς και Ξάνθης (επισκευή περιφράξεων, καθαρισμό και αντικατάσταση φρεατίων, σύσφιξη στηριγμάτων βάσεων στήριξης φωτοβολταϊκών, διάνοιξη και καθορισμό καναλιών απορροής υδάτων).

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε από τον, με ΑΦΜ τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

A/A	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	ΤΠΔΑ	9.500,00	2.280,00	11.780,00
2	ΤΠΔΑ	7.000,00	1.680,00	8.680,00
3	ΤΠΔΑ	9.800,00	2.352,00	12.152,00
4	ΤΠΔΑ	7.700,00	1.848,00	9.548,00
5	ΤΠΔΑ	8.000,00	1.920,00	9.920,00
6	ΤΠΔΑ	10.200,00	2.448,00	12.648,00
7	ΤΠΔΑ	16.200,00	3.888,00	20.088,00
8	ΤΠΔΑ	21.400,00	5.136,00	26.536,00
9	ΤΠΔΑ	24.200,00	5.808,00	30.008,00
10	ΤΠΔΑ	4.000,00	960,00	4.960,00
	Σύνολο φορολογικού έτους 2018	118.000,00	28.320,00	146.320,00
1	ΤΠΥ	7.500,00	1.800,00	9.300,00
2	ΤΠΥ	3.500,00	840,00	4.340,00
3	ΤΠΥ	3.500,00	840,00	4.340,00
4	ΤΠΥ	15.000,00	3.600,00	18.600,00
5	ΤΠΥ	5.000,00	1.200,00	6.200,00
6	ΤΠΥ	2.500,00	600,00	3.100,00
7	ΤΠΥ	2.000,00	480,00	2.480,00
8	ΤΠΥ	3.500,00	840,00	4.340,00
9	ΤΠΔΑ	22.200,00	5.328,00	27.528,00
10	ΤΠΔΑ	21.460,00	5.150,40	26.610,40
11	ΤΠΥ	35.000,00	8.400,00	43.400,00
	Σύνολο φορολογικού έτους 2019	121.160,00	29.078,40	150.238,40

Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των εν λόγω τιμολογίων από την προσφεύγουσα, όλες οι επιταγές εκδόθηκαν στο κατάστημα της τράπεζας στην Τρικάλων και αφού οπισθογραφήθηκαν εντός ολίγων λεπτών εξαργυρώθηκαν σε μετρητά (ποσό 130.493,40€) ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό (ποσό 23.648,00€). Ποσό 53.736,00€ δεν καταβλήθηκε στον, αλλά ένα μέρος του μεταφέρθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς επιχειρήσεων, συμφερόντων της εκδότριας των επιταγών, και ένα άλλο μέρος εισπράχθηκε σε μετρητά από την

..... διαχειρίστρια του βενζινάδικου με την επωνυμία «....., ΑΦΜ» από την οποία η προσφεύγουσα αγόραζε καύσιμα. Τα υπόλοιπα 100.405,00€ φέρεται να εισπράχθηκαν σε μετρητά από τον Συνεπώς, η αξία των σχετικών τιμολογίων, που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και βάσει του άρθρου 23β του ν. 4172/2013.

Περαιτέρω, για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων αναφέρονται τα κάτωθι:

- Τα φορολογικά έτη 2018-2020 διατηρούσε μία πολύ μικρή επιχείρηση σε λυόμενο κτίριο εντός μισθωμένου οικοπέδου στο 3ο χλμ. κοντά στη γέφυρα «.....».
- Σύμφωνα με το υπ' αριθ. έγγραφο του ΕΦΚΑ Τρικάλων, δεν απασχόλησε τα φορολογικά έτη 2019 – 2020 προσωπικό. Το φορολογικό έτος 2018 απασχόλησε 2 εργαζομένους με 19 και 102 ημερομίσθια αντίστοιχα, ενώ οι ασφαλιστικές τους εισφορές δεν καταβλήθηκαν και βεβαιώθηκαν.
- Δεν διέθετε Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα.
- Τα φορολογικά έτη 2018 - 2020 διαπιστώθηκε τεράστια διαφορά ανάμεσα στις πωλήσεις εμπορευμάτων και στις δαπάνες (αγορές εμπορευμάτων και έξοδα) της επιχείρησης.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2018	1.247.256,95	32.875,70	1.214.381,25
2019	1.714.952,80	8.265,89	1.706.686,91
2020	2.144.013,97	18.220,02	2.125.793,95

- Τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 υπέβαλλε ανακριβείς - ψευδείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με σκοπό να αποφύγει την καταβολή φόρων, ενώ για το φορολογικό έτος 2020 υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μηδενικά ποσά αγορών και πωλήσεων. Τα φορολογικά έτη 2018 - 2020 υπέβαλλε είτε ανακριβείς - ψευδείς δηλώσεις Φ.Π.Α. είτε μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

- Πολλά από τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης που απεστάλησαν στην ελεγκτική αρχή από άλλες υπηρεσίες και συγκεκριμένα καταθέσεις μετρητών στο ταμείο της τράπεζας και καταθέσεις μετρητών στα ΑΤΜ ήταν πλαστά. Μάλιστα, τα εν λόγω πλαστά παραστατικά έφεραν όμοια παραποίηση – πλαστογράφηση που σημαίνει ότι πλαστογραφήθηκαν στα Τρίκαλα και παραδίδονταν μαζί με τα τιμολόγια σε διάφορους φερόμενους πελάτες της στην Ελλάδα (Τρίκαλα, Κατερίνη, Ιωάννινα, Χανιά, Λάρισα, κλπ) για να προσδώσουν μια νομιμοφάνεια προς τεκμηρίωση πραγματοποίησης των συναλλαγών σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο. Άλλες φερόμενες εξοφλήσεις των τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν από τους (δήθεν) πελάτες της είτε με εμβάσματα και μεταφορές στους τραπεζικούς της λογαριασμούς είτε με καταθέσεις επιταγών. Ωστόσο, την ίδια ημέρα είτε γινόταν άμεση ανάληψη των εν λόγω ποσών σε διάφορα καταστήματα τραπεζών στην Ελλάδα (από το ταμείο ή από το ΑΤΜ ανάλογα με το ποσό της ανάληψης) είτε τα ποσά μεταφέρονταν σε λογαριασμούς συγγενικών της προσώπων με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του

λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να είναι μικρό έως μηδενικό, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική/επιχειρηματική πρακτική.

Επειδή, όπως προκύπτει από την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ η προσφεύγουσα έλαβε από την, με ΑΦΜ τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

A/A	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	ΤΠ	3.850,00	924,00	4.774,00
2	ΤΠ	6.240,00	1.497,60	7.737,60
3	ΤΠ	4.700,00	1.128,00	5.828,00
4	ΤΠ	8.600,00	2.064,00	10.664,00
5	ΤΠ	27.000,00	6.480,00	33.480,00
6	ΤΠ	22.220,00	5.332,80	27.552,80
7	ΤΠ-ΔΑ	6.960,00	1.670,40	8.630,40
8	ΤΠ-ΔΑ	9.200,00	2.208,00	11.408,00
9	ΤΠ-ΔΑ	6.150,00	1.476,00	7.626,00
10	ΤΠ-ΔΑ	11.600,00	2.784,00	14.384,00
11	ΤΠ-ΔΑ	11.520,00	2.764,80	14.284,80
12	ΤΠ-ΔΑ	7.350,00	1.764,00	9.114,00
13	ΤΠ-ΔΑ	3.989,00	957,36	4.946,36
14	ΤΠ-ΔΑ	7.470,00	1.792,80	9.262,80
15	ΤΠ-ΔΑ	7.238,00	1.737,12	8.975,12
16	ΤΠ-ΔΑ	9.000,00	2.160,00	11.160,00
17	ΤΠ-ΔΑ	12.100,00	2.904,00	15.004,00
18	ΤΠ-ΔΑ	13.500,00	3.240,00	16.740,00
19	ΤΠ-ΔΑ	9.000,00	2.160,00	11.160,00
20	ΤΠ	11.400,00	2.736,00	14.136,00
21	ΤΠ-ΔΑ	10.630,00	2.551,20	13.181,20
22	ΤΠ-ΔΑ	7.505,00	1.801,20	9.306,20
23	ΤΠ	7.345,00	1.762,80	9.107,80
24	ΤΠ-ΔΑ	10.750,00	2.580,00	13.330,00
25	ΤΠ-ΔΑ	3.404,00	816,96	4.220,96
26	ΤΠ	18.600,00	4.464,00	23.064,00
27	ΤΠ	16.345,00	3.922,80	20.267,80
28	ΤΠ-ΔΑ	12.050,00	2.892,00	14.942,00
29	ΤΠ-ΔΑ	13.040,00	3.129,60	16.169,60
30	ΤΠ-ΔΑ	18.500,00	4.440,00	22.940,00
31	ΤΠ-ΔΑ	17.500,00	4.200,00	21.700,00

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα έλαβε από την, με ΑΦΜ το φορολογικό έτος 2020 τριάντα έξι φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 526.660,00 € πλέον Φ.Π.Α. 131.366,40 €.

Τα φερόμενα πωληθέντα είδη είναι: (α) μεταχειρισμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία, και ειδικότερα «κόσκινο (μηχάνημα), τσάπες για μηχανήματα έργων, τροφοδότης – διαλογητήριο με μεταφορικές ταινίες (μηχάνημα), καρότσα ανατροπή, κάδοι οικοδομών, σκαλωσιές, βίδες, κλπ», πολύ μεγάλης αξίας ήτοι 360.000,00 € (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) και (β) λιπαντικά,

ελαστικά και λοιπά ανταλλακτικά αυτοκινήτων και φορτηγών, πολύ μεγάλης αξίας, ήτοι 740.000,00 € (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.).

Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των υπό κρίση τιμολογίων, σύμφωνα με την Τράπεζα (υπ' αριθ. έγγραφο) μόλις εκδόθηκαν επιταγές για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 συνολικού ποσού 650.000,00 € οπισθογραφήθηκαν και εξαργυρώθηκαν σε μετρητά. Περαιτέρω, προσκομίσθηκαν και διάφορα παραστατικά μεταφορών συνολικού ποσού 13.350,00 € το 2020 από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας στην τράπεζα, ωστόσο τα ποσά είναι ασήμαντης αξίας συγκριτικά με τα τιμολόγια που ξεπερνούν το 1.000.000,00 € (για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 συνολική αξία τιμολογίων με Φ.Π.Α. 1.099.783,84 €), ενώ την ίδια ημέρα γινόταν ανάληψη των μεταφερόμενων ποσών από ΑΤΜ. Επιπροσθέτως, στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας και ειδικότερα στην καρτέλα της προμηθεύτριας ατομικής επιχείρησης της το διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2022, έχουν πιστωθεί 1.148.483,84 € και έχουν χρεωθεί 1.062.627,30 €, όπου περίπου 400.000,00 € αποτελούν συναλλαγματικές οι οποίες δεν προσκομίσθηκαν σε φυσική μορφή ούτε προσκομίσθηκαν τραπεζικά παραστατικά εξόφλησής τους.

Περαιτέρω, για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών τις εργασίες επίχρησης κονιαμάτων αναφέρονται τα κάτωθι:

- Φέρεται να είχε αναλάβει την πραγματοποίηση πλήθους τεχνικών έργων ως υπεργολάβος, χωρίς να διαθέτει την απαραίτητη στελέχωση σε προσωπικό.
- Φέρεται να εκτελούσε χωματουργικές εργασίες χωρίς να διαθέτει μηχανήματα έργου, και δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.
- Φέρεται να εκτελούσε ταυτόχρονα πολλαπλά έργα, στην ευρύτερη γεωγραφική περιοχή της έδρας του χωρίς να προκύπτουν από τα βιβλία του δαπάνες διαμονής ή μετακίνησης (ξενοδοχεία, διόδια, ναύλους πλοίων, κλπ).
- Σε αρκετά έργα μεγάλης αξίας δεν είχαν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ των συμβαλλομένων.
- Σε πολλά τιμολόγια οι περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών ήταν γενικές και αόριστες και δεν προκύπτουν οι ακριβείς παρασχεθείσες υπηρεσίες.
- Φέρεται να παρείχε υπηρεσίες μη συναφείς με τις δραστηριότητές του αλλά και με υλικά, των οποίων η αγορά δεν προκύπτει.

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε από τον, με ΑΦΜ τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

A/A	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	TIM	9.100,00	2.184,00	11.284,00
2	TIM	11.700,00	2.808,00	14.508,00
3	TIM	8.710,00	2.090,00	10.800,00

4	TIM	9.300,00	2.232,00	11.532,00
5	TIM	12.600,00	3.024,00	15.624,00
	Σύνολο φορολογικού έτους 2018	51.410,00	12.338,00	63.748,00
1	TIM	23.000,00	5.520,00	28.520,00
2	TIM	6.500,00	1.560,00	8.060,00
3	TIM	33.000,00	7.920,00	40.920,00
	Σύνολο φορολογικού έτους 2019	62.500,00	15.000,00	77.500,00

Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των εν λόγω συναλλαγών όλες οι επιταγές εξαργυρώνονταν με ανάληψη μετρητών στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα της στην χωρίς να προκύπτουν αντίστοιχες καταθέσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρία δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του ν. 4987/2022, το οποίο ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. ... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών

δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν. 5104/2024, το οποίο ισχύει από 19.04.2024, ορίζεται ότι: «... 2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.»

Επειδή, τα καταλογισθέντα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018 ποσού 50.007,60 € και για το φορολογικό έτος 2019 ποσού 84.865,92 € ανέρχονται στο 50% του ποσού της διαφοράς του κυρίου φόρου συμφώνως με τις κείμενες διατάξεις, χωρίς η φορολογική διοίκηση να διαθέτει διακριτική ευχέρεια, ως προς την επιβολή άλλου ύψους προστίμου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	40.969,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	20.484,96€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	61.454,87€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	120.004,43€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	60.002,22€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	180.006,65€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	100.015,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	50.007,60€
Σύνολο φόρου για καταβολή	150.022,80€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

Διαφορά φόρου	169.731,84€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	84.865,92€
Σύνολο φόρου για καταβολή	254.597,76€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.