



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

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

Αριθμός απόφασης: 1184

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.
5. Την από 20/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./07.10.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και της

υπ' αριθ. .../07.10.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' - ν. 4174/2013 και άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. /07.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και την υπ' αριθ. /07.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' - ν. 4174/2013 και άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 20.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /07.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 11.878,00 €, λόγω λήψης επτά (7) φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ. .../....09.2014, Τ.Π.Υ. .../....09.2014, Τ.Π.Υ. .../....09.2014, Τ.Π.Υ. .../....12.2014, Τ.Π.Υ. .../....12.2014, Τ.Π.Υ. .../....12.2014 και Τ.Π.Υ. .../....12.2014), εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 29.695,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 6.829,85 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. /07.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' - ν. 4174/2013 και άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 3.414,93 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $6.829,85 \text{ €} * 50 \% = 3.414,93 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από 12.06.2020 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012), του Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. /19.02.2019, /19.03.2019 και /17.04.2019 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθμ. /04-09-2018 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ φέρεται να εκδίδει συστηματικά εικονικά

φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και δοσοληψίες με την ανωτέρω ατομική επιχείρηση, ήταν και ο προσφεύγων, ΑΦΜ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Πραγματοποίηση με καλοπιστία των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου. Έλλειψη διενέργειας επιτόπιου ελέγχου στα έργα. Τα ποσά καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων με τη χρήση επιταγών. Οι εργασίες που παρείχε ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων αφορούν εργασίες που ανατέθηκαν από τον ίδιο να υλοποιήσει ως υπεργολάβος για την Λάρισας (Τ.Π.Υ. ..., ..., ..., .../2014) και με το (Τ.Π.Υ. ..., .../2014). Το Τ.Π.Υ. .../2014 εκδόθηκε στο πλαίσιο εργασιών ανακαίνισης διαμερίσματος επί της οδού, το οποίο ήταν ιδιοκτησίας της μητέρας του.
- 2) Μη νόμιμη, γενική και ανεπαρκής αιτιολογία του ελέγχου.
- 3) Παραβίαση ουσιώδους τύπου. Μη τήρηση νόμιμων προθεσμιών από την φορολογική διοίκηση. Δεν του κοινοποιήθηκε η πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων που έλαβε στις02.2020. Δεν του κοινοποιήθηκε η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι ημερών του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 ως ίσχυσε από 31/12/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «...6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου... 8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει...».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

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

Επειδή, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από 12.06.2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012), Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ. Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., έδρα τα Λάρισας και αντικείμενο τις εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών σε κατασκευές τα εξής:

➤ Σύμφωνα με τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών για τα φορολογικά έτη 2014-2018 πραγματοποίησε πωλήσεις ή παρείχε υπηρεσίες και προέβη σε αγορές/δαπάνες ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ(€)
2014	297	40.656,09	186	1.172.160,74
2015	265	70.346,10	232	2.183.711,90
2016	86	37.715,39	272	2.526.340,66
2017	28	35.049,56	173	4.645.835,34
2018	7	15.143,54	11	803.401,82

Από την επεξεργασία δε των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για τις ως άνω φορολογικές περιόδους διαπιστώθηκε, ότι πολλά από αυτά αφορούσαν σε δαπάνες, που δεν σχετίζονταν με τις δραστηριότητές της (ήτοι αγορά Ε.Ι.Χ αυτοκινήτων, επισκευές αυτοκινήτων, διανυκτέρευση σε ξενοδοχεία, δικηγορικές υπηρεσίες, κ.α.). Κατόπιν των ανωτέρω, οι πωλήσεις

και οι αγορές – δαπάνες της εν λόγω ατομικής επιχείρησης που σχετίζονται με τη δραστηριότητα της, επαναπροσδιορίστηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (€)	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΥΛΙΚΩΝ- ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (€) σχετιζόμενων με τη δραστηριότητα της
2014	1.172.160,74	37.901,41
2015	2.183.711,90	42.802,58
2016	2.526.340,66	37.184,49
2017	4.645.835,34	5.394,88
2018	803.401,82	174,45

Παρατηρείται ότι η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών-δαπανών κάθε χρήσης είναι πολύ μικρή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει, καθώς και με την αξία των τεχνικών έργων που φέρεται στα εκδοθέντα στοιχεία να έχει εκτελέσει.

➤ Το ωφέλιμο φορτίο (δηλαδή το μέγιστο βάρος του φορτίου που μπορεί να μεταφέρει) του υπ' αριθ. Φ.Ι.Χ. που διέθετε κατά την υπό κρίση περίοδο ανέρχεται σε 1.300 κιλά. Ωστόσο, με το εν λόγω Φ.Ι.Χ. φέρεται να μεταφέρονται τεράστιες ποσότητες υλικών και εμπορευμάτων.

➤ Δεν απασχόλησε προσωπικό το έτος 2014.

➤ Φέρεται να έχει αναλάβει την πραγματοποίηση πλήθους τεχνικών έργων ως υπεργολάβος, χωρίς να έχει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τους, καθώς δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα εν λόγω τεχνικά έργα.

➤ Έχει προσφέρει υπηρεσίες με ετερόκλητα αντικείμενα δραστηριότητας που χρειάζονται και εξειδικευμένες γνώσεις, τις οποίες ούτε ο ίδιος διαθέτει, ούτε προκύπτει να έχει απασχολήσει εξειδικευμένο προσωπικό. Ενδεικτικά, αναφέρεται ότι έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων για ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εργασίες, χωρίς να έχει απασχολήσει ποτέ υπάλληλο με την ειδικότητα του ηλεκτρολόγου ή του υδραυλικού, ούτε επέδειξε φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι του παρείχαν τρίτοι υπηρεσίες για τιαυτές εργασίες. Φέρεται επίσης να έχει παράσχει υπηρεσίες κατασκευής επίπλων και πολλές άλλες, χωρίς να έχει αυτή τη δυνατότητα.

➤ Έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων με τα οποία φέρεται να αναλαμβάνει διάφορες μεταλλικές κατασκευές (κουφώματα, κάγκελα, σκάλες) ακόμα μάλιστα και την κατασκευή βιομηχανικών μεταλλικών κτιρίων, για τις οποίες κατασκευές απαιτούνται κατάλληλοι χώροι παραγωγής, εξοπλισμένοι τουλάχιστον με τα απαιτούμενα μηχανήματα κοπής, διάτρησης, μηχανουργικών κατεργασιών, συγκόλλησης και διαμόρφωσης που δεν διέθετε.

➤ Ως έδρα της επιχείρησης από ενάρξεως, δηλώνεται μια μισθωμένη οικία, στα Λάρισας, στην οποία δεν λειτούργησε ποτέ. Ο εν τοις πράγμασι δεν διέθετε άλλες εγκαταστάσεις, πλην ενός γραφείου, επί της οδού, στη Λάρισα, που δηλώνεται ως έδρα της ατομικής επιχείρησης της εν διαστάσει συζύγου του,

➤ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του δεν είχε τη δυνατότητα παραγωγής (δεν διέθετε μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό), αποθήκευσης (δεν διέθετε κτιριακές εγκαταστάσεις) και διακίνησης (δεν είχε κατάλληλα ιδιόκτητα και μισθωμένα φορτηγά αυτοκίνητα), των αγαθών που φέρεται να παράγει και να εμπορεύεται ούτε είχε προβεί σε ανάλογες αγορές υλικών.

➤ Τα περισσότερα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 6 του ν. 4093/2012 παρ. Ε1 (Κ.Φ.Α.Σ.). Αλλά και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, από το άνοιγμα των λογαριασμών προέκυψε ότι οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως μοναδικό σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, συγκεκριμένα: α) Σε αρκετές περιπτώσεις οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στον λογαριασμό του και στη συνέχεια ο ίδιος τα επέστρεφε πίσω στους λογαριασμούς τους (ανακύκλωση χρημάτων). β) Σε άλλες περιπτώσεις, όπου οι καταθέσεις γίνονταν από τον (φερόμενο) ως πελάτη, παρατηρήθηκε αυτός να προσέρχεται στο τραπεζικό κατάστημα ταυτόχρονα με τον και ο τελευταίος αμέσως μετά να κάνει ισόποση και αντίστροφη κίνηση (ανάληψη) με αυτήν της κατάθεσης. Σε άλλες περιπτώσεις διαπιστώθηκε να κρατείται από τον μόνο το ποσό του Φ.Π.Α. ή το μισό αυτού και το υπόλοιπο ποσό της "κατάθεσης" να επιστρέφεται στον πελάτη, στοιχείο που παραπέμπει σε εικονική εξόφληση συναλλαγών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία από τον

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ
1	ΤΠΥ-.../-09-14	4.850,00 €	1.115,50 €	5.965,50 €	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΓΥΦΟΣΑΝΙΔΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΚΑΛΩΔΙΩΝ - ΣΤΟΚΑΡΙΣΜΑ - ΕΛΑΙΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΟΙ - ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΟΝΩΣΕΩΝ ΣΤΗ ΛΑΡΙΣΑΣ
2	ΤΠΥ-.../-09-14	4.875,00 €	1.121,25 €	5.996,25 €	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΟΝΩΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΣΩΛΗΝΩΣΕΙΣ ΤΟΥΛΑΡΙΣΑΣ
3	ΤΠΥ-.../-09-14	4.870,00 €	1.120,10 €	5.990,10 €	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΟΝΩΣΕΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ
4	ΤΠΥ-.../-12-14	5.000,00 €	1.150,00 €	6.150,00 €	ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΗ ΣΕ ΔΥΑΡΙ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ (ΣΟΒΑΤΙΣΜΑΤΑ - ΚΑΘΑΙΡΕΣΕΙΣ - ΕΛΑΙΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΟΙ - ΞΗΡΑ ΔΟΜΗΣΗ)
5	ΤΠΥ-.../-12-14	3.000,00 €	690,00 €	3.690,00 €	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΝ (ΧΩΡΟΣ) Ο ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ ΙΣΧΥΡΙΖΕΤΑΙ ΟΤΙ ΑΝΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΧΩΡΟΣ ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ MONITOR ΚΑΜΕΡΕΣ ΣΥΝΑΓΕΡΜΟΣ ΚΑΙ ΠΥΡΑΝΙΧΝΕΥΣΗΣ
6	ΤΠΥ-.../-12-14	3.850,00 €	885,50 €	4.735,50 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΣΤΟ ΧΩΡΟ ΤΟΥ ΛΕΒΗΤΟΣΤΑΣΙΟΥ ΣΤΗΝ ΛΑΡΙΣΑΣ
7	ΤΠΥ-.../-12-14	3.250,00 €	747,50 €	3.997,50 €	ΜΕΤΑΛΛΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΛΑΡΙΣΑΣ
	ΣΥΝΟΛΑ	29.695,00 €	6.829,85 €	36.524,85 €	

- Με τα υπ' αριθμ. .../....09.2014, .../....09.2014 και .../....12.2014 Τ.Π.Υ. ο φέρεται να εκτέλεσε διάφορες εργασίες στη Λάρισας, ήτοι κατασκευή γυψοσανίδων για την κάλυψη των καλωδίων, ελαιοχρωματισμούς, στοκαρίσματα, κατασκευή μονώσεων των σωληνώσεων θέρμανσης στο λεβητοστάσιο και των καπναγωγών των καυστήρων του φυσικού αερίου καθώς και διάφορες μεταλλικές κατασκευές.

Από τα υπ' αριθμ. πρωτ./....03.2014 και/....07.2014 ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντος και του Λαρισαίων ως εκπροσώπου της Λάρισας προέκυψαν τα ακόλουθα. Με το υπ' αριθμ. πρωτ./....03.2014 συμφωνητικό, ο προσφεύγων ανέλαβε την υποχρέωση της συντήρησης-επίβλεψης των ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων της Λάρισας ενώ με το υπ' αριθμ. πρωτ./....07.2014 συμφωνητικό ανέλαβε τις εργασίες αντικατάστασης φίλτρων όλων των κλιματιστικών μονάδων (και την εξαμηνιαία συντήρηση), των αεραγωγών της καφετέριας και καθαρισμού των στομίων απαγωγής και προσαγωγής και την ετήσια συντήρηση (καθαρισμός φίλτρων-πλύσιμο με χημικό υγρό των στοιχείων ψύξης θέρμανσης-έλεγχος φρέον-δοκιμή και ρύθμιση καλής λειτουργίας όλων των κλιματιστικών που υπάρχουν στο κτίριο της πινακοθήκης).

Συνεπώς δεν γίνεται πουθενά μνεία στις ως άνω συμβάσεις για κατασκευή γυψοσανίδων, μονώσεων, ελαιοχρωματισμούς, μεταλλικές κατασκευές κ.λ.π., τις οποίες φέρεται να ανέθεσε ο προσφεύγων στον, προκειμένου να τις εκτελέσει στη Λάρισας. Επιπλέον, από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε ο,..... προς την Λάρισας (ΑΦΜ) δεν βρέθηκε κανένα με τις ως άνω περιγραφές.

- Από τις υπ' αριθ./....03.2014,/....11.2014 και/....12.2014 συμβάσεις, οι οποίες υπογράφηκαν από τον προσφεύγοντα και τον, αναπληρωτή Λάρισας-..... Λάρισας, ως εκπρόσωπο του προέκυψαν τα ακόλουθα. Ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ./....03.2014 σύμβαση ανέλαβε την εξαμηνιαία συντήρηση των κλιματιστικών εγκαταστάσεων, με την υπ' αριθμ./....11.2014 σύμβαση την επισκευή δικτύου και συσκευών ψύξης-θέρμανσης και με την υπ' αριθμ./....12.2014 σύμβαση την εγκατάσταση κασέτας νερού οροφής θέρμανσης-ψύξης για τις ανάγκες του γαστρεντερολογικού τμήματος και την εγκατάσταση FAN COIL για τις ανάγκες της Λάρισας.

Συνεπώς, στις ως άνω συμβάσεις δεν γίνεται αναφορά σε κατασκευή σωληνώσεων ή μεταλλικές κατασκευές. Παρ' όλα αυτά, ο εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../....09.2014 Τ.Π.Υ. με το οποίο φέρεται ότι κατασκεύασε μονώσεις στις σωληνώσεις του Λάρισας και το υπ' αριθμ. .../....12.2014 Τ.Π.Υ. με το οποίο φέρεται ότι κατασκεύασε μια μεταλλική κατασκευή στο Επίσης από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε ο προσφεύγων προς το «.....-.....» δεν βρέθηκε κανένα παραστατικό με τις ως άνω περιγραφές εργασιών.

- Στο υπ' αριθμ. .../....12.2014 Τ.Π.Υ. αναγράφεται ως παρεχόμενη υπηρεσία η ανακαίνιση σε ένα δωάρι διαμέρισμα (σοβατίσματα, καθαρισμοί, ελαιοχρωματισμοί, ξηρά δόμηση),

όμως δεν γίνεται μνεία σε ποια οικία πραγματοποιήθηκε η ανακαίνιση και από τον έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων του προσφεύγοντος για την φορολογική περίοδο 2014 δεν βρέθηκε παραστατικό προς κάποιο ιδιώτη για τοιαύτη εργασία.

- Όσον αφορά την εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων από το αριθ. πρωτ. .../...-08-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Εθνικής Τράπεζας που έλαβε αρ. πρωτ./...-09-2019 από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ προκύπτει ότι η με αριθ. επιταγή ποσού 18.573,00 € της Εθνικής Τράπεζας, εκδόσεως του προσφεύγοντος με δικαιούχο τον, οπισθογραφήθηκε από τον τελευταίο και μεταβιβάστηκε ξανά στον προσφεύγοντα, ο οποίος και τελικά την εισέπραξε, ήτοι τα χρήματα επιστρέψαν στον ίδιο. Η με αριθ./....02.2020 βεβαίωση της Εθνικής Τράπεζας που επικαλείται ο προσφεύγων αναφέρει απλώς ότι οι ως άνω επιταγές εξοφλήθηκαν και όχι από ποιον εισπράχθηκαν τα χρήματα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων τυχόν επιτόπιος έλεγχος στα υπό κρίση έργα από τη φορολογική αρχή (που όπως επικριτικά επισημαίνει ο προσφεύγων δεν πραγματοποιήθηκε) δεν θα μετέβαλε τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθόσον οι υπηρεσίες που τιμολογήθηκαν από τον στον προσφεύγοντα για εργασίες στην Λάρισας και στο δεν παρασχέθηκαν.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για έλλειψη αιτιολογίας και μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών καθώς και καλοπιστίας του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν

να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές

παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. **2.** Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή, νόμιμα (επέδωσε), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, στις02.2020 στον προσφεύγοντα το με αριθ./....01.2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση σε ακρόαση μαζί με τον υπ' αριθ./2020 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ποσού 11.878,00 € (πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015) και ποσού 3.414,93 € (πρόστιμο άρθρο 79 ν. 4472/2017).

Εν συνεχεία ο προσφεύγων στις02.2020 υπέβαλε την υπ' αριθμ./....-02-2020 αίτηση παράτασης δεκαπέντε ημερών, προκειμένου να καταθέσει αποδεικτικά στοιχεία στον έλεγχο, η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ μέχρι και τις .../03/2020.

Παρ' όλα αυτά ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τελικώς στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ προφορικά ή γραπτά υπόμνημα με τις τυχόν αντιρρήσεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 6 της Π.Ν.Π. της 30.03.2020 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αναστέλλεται έως τις 30 Απριλίου 2020. ...

3. Η προθεσμία της παρ. 1 του άρθρου 28, της παρ. 2 του άρθρου 28Α και της παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 για τη διατύπωση από τον φορολογούμενο απόψεων ή αντιρρήσεων σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμου, αναστέλλεται έως την 31η Μαΐου 2020. Οι προθεσμίες των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 σχετικά με πληροφορίες, αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων ή άλλα έγγραφα που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο ελέγχου, αναστέλλονται έως την 31η Μαΐου 2020. Η αναστολή της παρούσας καταλαμβάνει και τις προθεσμίες που δεν είχαν εκπνεύσει κατά την 11η Μαρτίου 2020.»

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ...

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε' ΥΠΟΔΕΙΥΘΥΝΣΗ ΛΑΡΙΣΑΣ προέβη στην σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου στις06.2020 και η Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων στις10.2020, ενώ ο προσφεύγων δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη που να οφείλεται στο γεγονός ότι δεν του κοινοποιήθηκαν εντός μηνός από την εκπνοή της προθεσμίας για την υποβολή των απόψεών του οι οριστικές πράξεις.

Τέλος, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και πριν από τη σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου ο προσφεύγων υπέβαλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4512/2018, την με αριθ./....10.2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων με την οποία μείωσε τις εκπιπτόμενες δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης με την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 29.695,00 € και τις με αριθ. και/....10.2020 τροποποιητικές περιοδικής δηλώσεις Φ.Π.Α. με τις οποίες μειώθηκαν συνολικά οι φορολογητέες εισροές κατά το ποσό των 29.695,00 € και αντίστοιχα ο φόρος εισροών με τον αναλογούντα Φ.Π.Α., ήτοι κατά 6.829,85 €.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη επιδόσεως του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και μη τήρησης των νόμιμων προθεσμιών απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./20.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ./07.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

Πρόστιμο	11.878,00€
----------	------------

Υπ' αριθ./07.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' - ν. 4174/2013 και άρθρου 79 του ν. 44...../2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

Πρόστιμο	3.414,93€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.