



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.04.2022

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

Αριθμός απόφασης: 865

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής

προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, 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 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πολιτικό μηχανικό φόρος ποσού 28.168,87 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 14.084,44 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 6.659,36 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 48.912,66 €, λόγω λήψης είκοσι ενός (21) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής

καθαρής αξίας 91.167,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 20.968,40 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 46.326,13 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 23.163,07 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 8.914,19 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 78.403,38 €, λόγω λήψης είκοσι εννέα (29) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 112.053,50 €, πλέον Φ.Π.Α. 26.183,89 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 34.542,60 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 17.271,30 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 6.364,51 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 58.178,41 €, λόγω λήψης είκοσι έξι (26) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 89.369,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 21.448,56 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 20.968,40 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 8.955,34 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 29.923,74 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 26.183,89 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 13.091,95 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 39.275,84 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 21.448,56 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 10.724,28 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 32.172,84 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 5.531,27 €, για τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από 01/01-17/10/2015, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης αυτών και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $11.062,54 \text{ €} * 50\% = 5.531,27 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και η από έκθεση ελέγχου προστίμου, της ίδιας φορολογικής αρχής σύμφωνα με τα οποία ο με Α.Φ.Μ. εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων κατά τα έτη 2013-2017, σε διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στον προσφεύγοντα.

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

- 1) Έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή όφειλε να θεμελιώσει αυτοτελώς και να αιτιολογήσει την εικονικότητα και όχι να αρκестεί σε πορίσματα άλλης φορολογικής αρχής. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου. Αβάσιμα η φορολογική αρχή οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές. Προκύπτει αδιάσειστα ότι εκτελέστηκαν οι σχετικές εργασίες με μεγάλες ποσότητες οικοδομικών υλικών, που αγόρασε από τον συγκεκριμένο προμηθευτή και μεταφέρθηκαν στα κατά τόπους έργα με το φορτηγό ΙΧ με αρ. κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του ανωτέρω. Η εξόφληση των συγκεκριμένων τιμολογίων έγινε διαπραπεια με μεταφορά χρημάτων σε λογαριασμό του καθώς και με μετρητά λόγω απρόβλεπτων περιστάσεων. Εξαιτίας αυτών των περιστάσεων έχει καθυστερήσει η εξόφληση μερικών φορολογικών στοιχείων και επιφυλάσσεται να δώσει κατάσταση με τα μη εξοφληθέντα.
- 2) Μετέφερε την επαγγελματική του έδρα την10.2020 με την υπ' αριθ. δήλωση μεταβολής εργασιών που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Α΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην, στη Καλαμαριά και η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκε προγενέστερα στις09.2020. Όφειλε να εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου από την αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και να καταλογιστούν οι ενδεχόμενοι φόροι και πρόστιμα από την εν λόγω Δ.Ο.Υ..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ..., 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10)

έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν

μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 (που είναι το επίμαχο χρονικό διάστημα του εν θέματι ερωτήματος) η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα 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, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, 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, 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 προστίμου Ε.Λ.Π. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από10.2020 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδótρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών υλικά οικοδομών - χωματουργικά τα εξής:

➤ Σύμφωνα με τα στοιχεία συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών προμηθευτών δεν εμφανίζει αγορές κατά τα έτη 2013-2014, ενώ στα έτη 2015-2017 παρουσιάζει την κάτωθι εικόνα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΛΑΒΕ		ΕΞΕΔΩΣΕ	
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ(€)
2015	103	10.728,86	40	107.282,33
2016	86	5.966,41	40	123.312,85
2017	42	2.773,77	32	90.660,00

➤ Κατόπιν αυτοψίας υπαλλήλων της φορολογικής αρχής στις .../04/2019 στην δηλωθείσα έδρα της στην περιοχή, διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί, καθώς βρέθηκε μόνο μια αποθήκη φανερά εγκαταλειμμένη, και χωρίς εμπορεύματα στον χώρο. Περίοικοι δήλωσαν δε ότι στο εν λόγω ακίνητο δεν λειτουργούσε επιχείρηση για μια πενταετία τουλάχιστον.

➤ Δεν απασχολούσε προσωπικό προκειμένου να διενεργήσει την πληθώρα των έργων που φέρεται να υλοποίησε.

➤ Το γεγονός ότι κατείχε κατά τα εν λόγω φορολογικά έτη το φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας (σύμφωνα με το υποσύστημα αυτοκινήτων του ηλεκτρονικού συστήματος TAXIS), το οποίο ήταν γερανοφόρο και είχε μικτό βάρος 18.000 κιλά και το μηχάνημα έργου σε κίνηση, δεν αποδεικνύει από μόνο του ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία από τον με Α.Φ.Μ.:

α/α	Αριθμός και ημερομηνία φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α. 23%	Περιγραφή αγαθών - υπηρεσίες
1	ΔΑ-Τ ...	7.008,00 €	1.611,84 €	Τσιμεντόχρωμα Α διαλογής
2	ΔΑ-Τ ...	6.800,00 €	1.564,00 €	Δομικό πλέγμα T131 & Σιδηρός οπλισμός st III
3	ΔΑ-Τ ...	5.976,00 €	1.374,48 €	Τσιμέντα μαύρα Π35 & σιδηράς οπλισμός st III
4	ΔΑ-Τ ...	3.752,00 €	862,96 €	Τσιμέντα μαύρα
5	ΔΑ-Τ ...	4.400,00 €	1.012,00 €	Δομικό πλέγμα T131
6	ΔΑ-Τ ...	3.700,00 €	851,00 €	3Α αδρανή & Τσιμέντο τζ φ 200
7	ΔΑ-Τ ...	6.480,00 €	1.490,40 €	Τσιμεντόχρωμα α διαλογής
8	ΔΑ-Τ ...	4.422,00 €	1.017,06 €	Τσιμέντα μαύρα
9	ΔΑ-Τ ...	3.960,00 €	910,80 €	Δομικό πλέγμα T131
10	ΤΠΥ ...	500,00 €	115,00 €	Χωματουργικές εργασίες αποξήλωσης και απομάκρυνσης βλάστησης εκατέρωθεν δρόμου -α φάση εργασιών
11	ΤΠΥ ...	600,00 €	138,00 €	Χωματουργικές εργασίες καθαρισμού οχετών και καθαρισμού φρεατίων, α φαση εργασιών
12	ΤΠΥ ...	500,00 €	115,00 €	Χωματουργικές εργασίες στον δασόδρομο ... και στην θέση «... ΔΗΜΟΥ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ
13	ΔΑ-Τ ...	5.256,00 €	1.208,88 €	Πλαστικό χρώμα α λευκό, α υλή, έτοιβο σοβά α
14	ΔΑ-Τ ...	7.920,00 €	1.821,60 €	Τσιμεντόχρωμα α διαλογής
15	ΔΑ-Τ ...	4.337,00 €	997,51 €	Αστάρι τσιμεντόχρωμα κόλα πλακιδίου α, τσιμέντα μαύρα
16	ΔΑ-Τ ...	4.508,00 €	1.036,84 €	Πλαστικό χρώμα Α'
17	ΔΑ-Τ ...	5.760,00 €	1.324,80 €	Τσιμεντόχρωμα Α'
18	ΔΑ-Τ ...	5.280,00 €	1.214,40 €	Τσιμεντόχρωμα Α' διαλ.
19	ΔΑ-Τ ...	3.100,80 €	713,18 €	Τσιμεντόχρωμα Α'
20	ΔΑ-Τ ...	3.604,80 €	829,10 €	Τσιμεντόχρωμα Α', πλαστικό Α ποιότητας
21	ΔΑ-Τ ...	3.302,40 €	759,55 €	Τσιμεντόχρωμα Α' ποιот.
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ		91.167,00 €	20.968,40 €	

ΕΤΟΥΣ 2015			
-------------------	--	--	--

α/α	Αριθμός και ημερομηνία φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α. 23% - 24%	Περιγραφή αγαθών - υπηρεσίες
1	ΔΑ-Τ ...	4.512,00 €	1.037,76 €	Α' ποιότητα τσιμεντόχρωμα
2	ΔΑ-Τ ...	4.848,40 €	1.115,13 €	Πλαστικό χρώμα Α'
3	ΔΑ-Τ ...	4.558,90 €	1.048,55 €	Λαδομπογιά 7Χ, νέφτι, διαλυτικό νίτρου, πινέ- λα, σκαφάκια
4	ΔΑ-Τ ...	4.929,60 €	1.133,81 €	Τσιμεντόχρωμα Α' διαλογής
5	ΔΑ-Τ ...	3.383,60 €	778,23 €	Λαδομπογιά, νέφτι Α'
6	ΔΑ-Τ ...	4.437,00 €	1.020,51 €	Τσιμεντόχρωμα Α' ποιότη.
7	ΔΑ-Τ ...	3.672,00 €	844,56 €	Τσιμεντόχρωμα Α' διαλογής
8	ΔΑ-Τ ...	2.800,00 €	644,00 €	Λαδομπογιά XXL
9	ΔΑ-Τ ...	3.213,00 €	738,99 €	Τσιμεντόχρωμα ΑΑ'
10	ΔΑ-Τ ...	3.312,00 €	761,76 €	Πλαστικό χρώμα
11	ΔΑ-Τ ...	3.360,00 €	772,80 €	Λαδομπογιά XXL
12	ΔΑ-Τ ...	3.978,00 €	914,94 €	Τσιμεντόχρωμα ΑΑ'
13	ΔΑ-Τ ...	2.760,00 €	634,80 €	Πλαστικό χρώμα Α"
14	ΔΑ-Τ ...	4.000,00 €	920,00 €	Λαδομπογιά XXL
15	ΔΑ-Τ ...	5.040,00 €	1.159,20 €	Ετοιμο σοβά..., πλαστικό χρώμα Α'
16	ΔΑ-Τ ...	4.080,00 €	938,40 €	Λαδομπογιά Α'
17	ΔΑ-Τ ...	3.825,00 €	879,75 €	Τσιμεντόρρ...μα ΑΑ'
18	ΔΑ-Τ ...	4.186,00 €	962,78 €	Πλαστικό χρώμα Α ποιότη.
19	ΔΑ-Τ ...	4.640,00 €	1.113,60 €	Λαδομπογιά Α'
20	ΔΑ-Τ ...	3.570,00 €	856,80 €	Τσιμεντόχρωμα Α' διαλογής
21	ΔΑ-Τ ...	2.800,00 €	672,00 €	Λαδομπογιά Α'
22	ΔΑ-Τ ...	4.800,00 €	1.152,00 €	Λαδομπογιά Α' διαλογής
23	ΔΑ-Τ ...	4.335,00 €	1.040,40 €	Τσιμεντόχρωμα Α διαλογής
24	ΔΑ-Τ ...	3.910,00 €	938,40 €	Πλαστικό χρώμα Α' διαλογής
25	ΔΑ-Τ ...	5.060,00 €	1.214,40 €	Πλαστικό χρώμα Α' διαλογής
26	ΔΑ-Τ ...	3.015,00 €	723,60 €	Τσιμέντα μαύρα
27	ΔΑ-Τ ...	4.000,00 €	960,00 €	Σιδηράς οπλισμός
28	ΔΑ-Τ ...	4.020,00 €	964,80 €	Τσιμέντα μαύρα
29	ΔΑ-Τ ...	1.008,00 €	241,92 €	Σιδηράς οπλισμός
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016		112.053,50 €	26.183,89 €	

α/α	Αριθμός και ημερομηνία φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α. 24%	Περιγραφή αγαθών - υπηρεσίες
1	ΔΑ-Τ ...	3.350,00 €	804,00 €	Τσιμέντα μαύρα
2	ΔΑ-Τ ...	4.182,00 €	1.003,68 €	Σιδηράς οπλισμός
3	ΔΑ-Τ ...	4.625,00 €	1.110,00 €	Πλάκες πεζοδρομίου Α "διαλογής 40Χ40
4	ΔΑ-Τ ...	4.960,00 €	1.190,40 €	Κυβόλιθοι τσιμέντου

5	ΔΑ-Τ ...	3.685,00 €	884,40 €	Τσιμέντα μαύρα
6	ΔΑ-Τ ...	3.731,00 €	895,44 €	Σιδηράς οπλισμός
7	ΔΑ-Τ ...	4.354,00 €	1.044,96 €	Λαδομπογιά ΑΑ, Νέφτι, Διαλυτικό Νίτρου
8	ΔΑ-Τ ...	4.320,00 €	1.036,80 €	Τσιμεντόχρωμα Α' ποιότητας
9	ΔΑ-Τ ...	4.600,00 €	1.104,00 €	Πλαστικό χρώμα Α
10	ΔΑ-Τ ...	3.015,00 €	723,60 €	Τσιμέντα μαύρα
11	ΔΑ-Τ ...	1.840,00 €	441,60 €	Σιδηράς οπλισμός
12	ΔΑ-Τ ...	2.498,00 €	599,52 €	Βερνικόχρωμα Α' διαλογής, κεραμίδια, ασφαλτόπανο
13	ΔΑ-Τ ...	4.020,00 €	964,80 €	Τσιμέντα μαύρα
14	ΔΑ-Τ ...	3.350,00 €	804,00 €	Τσιμέντα μαύρα
15	ΔΑ-Τ ...	3.200,00 €	768,00 €	Σιδηράς οπλισμός
16	ΔΑ-Τ ...	4.000,00 €	960,00 €	Λαδομπογιά Α διαλογής
17	ΔΑ-Τ ...	2.680,00 €	643,20 €	Τσιμέντα μαύρα
18	ΔΑ-Τ ...	3.685,00 €	884,40 €	Τσιμέντα μαύρα
19	ΔΑ-Τ ...	3.840,00 €	921,60 €	Λαδομπογιά Α' διαλογής
20	ΔΑ-Τ ...	3.300,00 €	792,00 €	Βερνικόχρωμα Α' διαλογής, ασφαλτόπανο
21	ΔΑ-Τ ...	3.600,00 €	864,00 €	Ασφαλτόπανο
22	ΔΑ-Τ ...	3.350,00 €	804,00 €	Τσιμέντα μαύρα
23	ΔΑ-Τ ...	4.000,00 €	960,00 €	Σιδηράς οπλισμός S500
24	ΔΑ-Τ ...	3.934,00 €	944,16 €	Αστάρι μετάλλου, λαδομπογιά α διαλογής
25	ΔΑ-Τ ...	750,00 €	180,00 €	Ασφαλτόπανο
26	ΤΠΥ ...	500,00 €	120,00 €	Εργασίες καθαρισμού φρεατίων από φερτά υλικά με μηχανικά μέσα στο ...
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017		89.369,00 €	21.448,56 €	

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, από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του ελέγχου προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν, κατά βάση, διατραπεζικά:

- από το σύνολο της αξίας των επίμαχων τιμολογίων έτους 2015 (112.135,40€) πληρώθηκε μέσω τράπεζας ποσό ύψους 29.997,29 €,
- από το σύνολο της αξίας των επίμαχων τιμολογίων έτους 2016 (138.237,39€) πληρώθηκε μέσω τράπεζας ποσό ύψους 10.315,00 € και
- από το σύνολο της αξίας των επίμαχων τιμολογίων έτους 2017 (110.817,56€) πληρώθηκε μέσω τράπεζας ποσό ύψους 12.658,00€.

Από τα παραπάνω είναι φανερό ότι έχει εξοφλήσει μικρό ποσοστό της αξίας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων μέσω πιστωτικού ιδρύματος, παρά το γεγονός ότι όλα τα παραστατικά ήταν άνω των 500,00 €.

Ακόμη, ενώ στα Τ.Π.Υ. (.../2015, .../2015 και .../2017) αναγράφεται ότι διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου 3% δεν διαπιστώθηκε η απόδοση αυτού στο Δημόσιο.

Τέλος, στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ υπάρχει αναλυτικός πίνακας συσχετισμού αγορών-πωλήσεων και συμβάσεων έργων που προσκόμισε ο προσφεύγων, από τον οποίο δεν προκύπτει ότι τα υλικά που αναφέρονται στα τιμολόγια εκδόσεως του είναι τα ίδια με τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των συγκεκριμένων έργων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αρκέστηκε σε πορίσματα άλλης φορολογικής αρχής, ότι η κρίση της είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και ότι η εικονικότητα των συναλλαγών της δεν αποδεικνύεται απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε.»

Επειδή, με την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 ορίζεται ότι: «Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

... Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων

1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας

εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 & 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Σε περίπτωση συζύγων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του συζύγου, σύμφωνα με τα προηγούμενα εδάφια, πλην των φορολογιών ΕΝ.Φ.Ι.Α. και Φ.Α.Π. και των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9), στις οποίες η εντολή εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που ορίζεται στην υποπερίπτωση 6 της περίπτωσης 121 της παρούσας. Η υποπερίπτωση 1 ισχύει με την επιφύλαξη των κατωτέρω υποπεριπτώσεων και της περίπτωσης 153 της παρούσας. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αφορά σε έλεγχο των ανέλεγκτων φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 και πραγματοποιήθηκε βάσει της με αριθ. εντολής ελέγχου. Συνεπώς ορθώς πραγματοποιήθηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. και όχι από την Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθόσον η μεταφορά της έδρας του στην οδό στην Καλαμαριά ελεγκτικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ πραγματοποιήθηκε την .../10/2020 (ήτοι μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου) της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας της ελέγχουσας Δ.Ο.Υ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	28.168,87€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	14.084,44€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.659,36€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	48.912,66€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	46.326,13€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	23.163,07€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.914,19€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	78.403,38€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	34.542,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	17.271,30€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.364,51€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	58.178,41€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

Διαφορά φόρου	20.968,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	8.955,34€
Σύνολο φόρου για καταβολή	29.923,74€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	26.183,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	13.091,95€
Σύνολο φόρου για καταβολή	39.275,84€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	21.448,56€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	10.724,28€
Σύνολο φόρου για καταβολή	32.172,84€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 25 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	5.531,27€
----------	-----------

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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.