



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.02.2024

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

Αριθμός απόφασης: 208

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 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/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ.

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, 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/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή διακοσμήσεων από γύψο φόρος ποσού 63.369,41 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 27.287,46 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.555,17 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 102.212,04 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας α) ποσού 207.550,00 € είκοσι δύο (22) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με Α.Φ.Μ., β) ποσού 2.023,31 € τα οποία αφορούν σε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, γ) ποσού 3.130,00 € αποσβέσεων παγίων βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως του με ΑΦΜ και ποσού 1.630,00 € αποσβέσεων παγίων βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως του με ΑΦΜ και δ) ποσού 461,03 € αποσβέσεων καταχωρημένων στα βιβλία που υπερβαίνουν τις διενεργηθείσες αποσβέσεις στο μητρώο παγίων, βάσει των άρθρων 22, 23 και 24 του ν. 4172/2013, ήτοι συνολικού ποσού 214.794,34 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 4.733,69 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 45.563,91 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 22.781,96 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 68.345,87 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον

φόρο εκροών του Φ.Π.Α. α) ποσού 49.812,00 € είκοσι δύο (22) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με Α.Φ.Μ. και β) ποσού 485,60 € προσωπικών καταναλωτικών δαπανών.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές από την με ΑΦΜ η οποία φέρεται να εξέδιδε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ Ε' ΛΑΡΙΣΑΣ.

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

1) Πάροδος πενταετούς παραγραφής για το φορολογικό έτος 2018, άλλως, και όλως επικουρικά, παρεμπίπτων έλεγχος συνταγματικότητας του άρθρου 36 του ν. 4174/2013.

2) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.

3) Πραγματικές οι συναλλαγές του, άλλως, και όλως επικουρικά, καλοπιστία στο πρόσωπό του ως προς τις ελεγχόμενες συναλλαγές, άλλως συνδρομή πλάνης στο πρόσωπό του περί τα πραγματικά περιστατικά και τα νομικά δεδομένα. Το αντικείμενο της δραστηριότητάς του είναι απολύτως συναφές με την δραστηριότητα της εκδότριας των τιμολογίων Μεγάλο μέρος των τιμολογίων έκδοσης της εξοφλήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης στις α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ δεν είχε παρέλθει ο προβλεπόμενος από το άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. πενταετής χρόνος

παραγραφής (οι ανωτέρω πράξεις κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή (αριθ. συστημένου), η οποία αποστάλθηκε στον προσφεύγοντα με το αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και παρελήφθη στις βάσει του συστήματος εντοπισμού αντικειμένου των ΕΛ.ΤΑ.).

Επειδή, 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «... Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί 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. ...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. ...»

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 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, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διορθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, 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 βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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 της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) 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 ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδóτρια των φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ, και αντικείμενο τις κατασκευαστικές εργασίες, τα εξής:

➤ Στην έδρα της επί της οδού – Λάρισα δεν υπήρχε αποθηκευτικός χώρος, ενώ μέχρι τις ...-12-2017 ως έδρα της επιχείρησης δηλωνόταν η οδός – Λάρισα, ήτοι η οικία της.

➤ Δεν διέθετε προσωπικό από την έναρξη των εργασιών της στις02.2016 έως και τις05.2016. Κατά την περίοδο 1/6/2016-31/12/2016, απασχόλησε πέντε ανειδίκευτους εργάτες (ασφαλίζοντάς τους) με συνολικά 101 ένησημα και εμφανίζοντας δαπάνες μισθοδοσίας συνολικού ποσού 3.282,18 €. Το έτος 2017, απασχόλησε επτά ανειδίκευτους εργάτες με συνολικά 523 ένησημα και συνολικό κόστος μισθοδοσίας 15.256,44 € και την περίοδο 01/01/2018-30/09/2018, απασχόλησε επτά ανειδίκευτους εργάτες με συνολικά 315 ένησημα και συνολικό κόστος μισθοδοσίας 9.285,50 €.

➤ Δεν είχε τεχνικές γνώσεις για να παράσχει τις υπηρεσίες που φαίνεται ότι παρείχε (κατασκευές, μηχανολογικές, υδραυλικές, ηλεκτρολογικές εργασίες κλπ), καθώς η προηγούμενη επαγγελματική της δραστηριότητα ήταν «υπηρεσίες κομμωτηρίου» από τις ...-6-2001 έως τις ...-4-2005.

➤ Ανέλαβε πλήθος τεχνικών έργων, ως υπεργολάβος, χωρίς την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τους, δεν διέθετε μηχανήματα έργου ούτε συντάχθηκαν συμφωνητικά μίσθωσης τοιαύτων μηχανημάτων. Δεν διέθετε τα κατάλληλα μεταφορικά μέσα, ενώ σε κάποια συνοδευτικά διακίνησης αποθεμάτων φέρεται να έχει χρησιμοποιήσει το υπ' αριθ. Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας του συζύγου της,, το οποίο, παρά το πολύ μικρό ωφέλιμο φορτίο του (1.300 κιλά), φέρεται να μετέφερε τεράστιες ποσότητες υλικών και εμπορευμάτων.

➤ Βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, κατά το έτος 2016 δήλωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 2.483.733,41 €, πλέον Φ.Π.Α. 590.975,42 €, με πλήθος στοιχείων 379, και φορολογικά στοιχεία εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 2.265.212,74 €, πλέον Φ.Π.Α. 534.993,68 €, με πλήθος στοιχείων 355. Ωστόσο σε αγορές, καθαρής αξίας 2.136.582,29 €, πλέον Φ.Π.Α. 508.649,74 €, με πλήθος στοιχείων 174 προμηθευτής ήταν ο εν διαστάσει σύζυγός της, με Α.Φ.Μ., του οποίου τα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά από άλλον έλεγχο της φορολογικής αρχής (σε ποσοστό 94,32%). Για το έτος

2017 δήλωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 4.391.099,85 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.052.988,82 €, με πλήθος στοιχείων 675, και φορολογικά στοιχεία εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 4.485.610,38 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.076.535,86 €, με πλήθος στοιχείων 225, ωστόσο σε αγορές καθαρής αξίας 4.454.352,90 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.069.043,68 €, με πλήθος στοιχείων 112 προμηθευτής ήταν ο εν διαστάσει σύζυγός της, με Α.Φ.Μ. του οποίου τα τιμολόγια κρίθηκαν και σε αυτό το έτος εικονικά από άλλον έλεγχο της φορολογικής αρχής (σε ποσοστό 99,30 %). Για το έτος 2018 δήλωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 5.137.481,79 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.231.784,35 €, με πλήθος στοιχείων 650, και φορολογικά στοιχεία εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 40.582,87 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.170,40 €, με πλήθος στοιχείων 54.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε από την με Α.Φ.Μ. κατά το φορολογικό έτος 2018, εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 207.550,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 49.812,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 257.362,00 € (Τ.Π.Υ.).

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία φέρουν όμοια περιγραφή υπηρεσιών (εργασίες ξηράς δόμησης, εργασίες θερμοπρόσοψης κ.λπ.), χωρίς να αναφέρεται ο τόπος και χρόνος παροχής αυτών. Δεν προσκομίστηκαν συμφωνητικά με την για την εκτέλεση των ως άνω εργασιών, ούτε δόθηκαν στον έλεγχο πληροφορίες αναφορικά με τον αριθμό των προσώπων που απασχολήθηκαν στην εκτέλεση των εργασιών, καθώς και για τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν και πώς μεταφέρθηκαν. Σε κανένα από τα φορολογικά στοιχεία δεν παρακρατήθηκε φόρος 3%, αν και αναγράφεται στο σώμα των τιμολογίων. Πληθώρα φορολογικών στοιχείων εκδίδονταν την ίδια ημέρα (Τ.Π.Υ.), ενώ δεν υπάρχει χρονική ακολουθία μεταξύ των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, καθώς τα με αριθμούς Τ.Π.Υ., εκδόθηκαν προγενέστερα από τα με αριθ. Τ.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. Περαιτέρω, όσον αφορά την εξόφληση των ανωτέρω συναλλαγών, αν και η συνολική αξία των τιμολογίων ανερχόταν στο ποσό των 257.362,00 €, προσκομίστηκαν χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης συνολικού ποσού 135.460,97 € (με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, είτε με τραπεζικές επιταγές), ενώ όλες οι πληρωμές (καταθέσεις χρημάτων, τραπεζικές επιταγές) έχουν πραγματοποιηθεί σε χρόνο πέραν του έτους από την πραγματοποίηση των συναλλαγών και μετά την έναρξη του ελέγχου στην εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων Επιπροσθέτως, ποσό 19.950,00 € κατατέθηκε στον λογαριασμό της στην της Ελλάδος (στο υποκατάστημα) από τον, σύζυγό της, με αιτιολογία συναλλαγής (έναντι λογαριασμού). Τέλος, δεν προσκομίστηκε αντίγραφο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, ώστε να διενεργηθούν οι σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και να διακριβωθούν οι σχετικές πληρωμές.

Για τις συναλλαγές με τον εκδότη, ΑΦΜ και τον εκδότη, ΑΦΜ είχε διενεργηθεί προηγούμενος έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, βάσει του οποίου είχε διαπιστωθεί η εικονικότητα των ληφθέντων τιμολογίων αγοράς παγίων με αποτέλεσμα οι διενεργηθείσες αποσβέσεις να μην αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ως λογιστικές διαφορές και είχαν συνταχθεί οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014), φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και

εκδοθεί α) η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και β) η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ. Ο προσφεύγων είχε υποβάλει την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, και κατά αυτών των πράξεων επί της οποίας η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθ. απόφασή της με την οποία απέρριψε τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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 που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικά με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου ως προς τις προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (καθαρής αξίας 2.023,31 € και Φ.Π.Α. 485,60 €) και την διαφορά ποσού 461,03 € που διαπιστώθηκε στις καταχωρημένες αποσβέσεις στα βιβλία σε σύγκριση με τις διενεργηθείσες αποσβέσεις στο μητρώο παγίων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και καλοπιστία του ως λήπτη, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

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/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	63.369,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	27.287,46€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.555,17€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	102.212,04€

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

Διαφορά φόρου	45.563,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	22.781,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	68.345,87€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	4.733,69€

Επί των οφειλόμενων φόρων 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.