



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.01.2024

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

Αριθμός απόφασης: 135

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 2017, της υπ' αριθ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 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 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη, φόρος ποσού 13.321,62 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.660,81 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 19.982,43 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας 45.062,90 € επτά (7) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με Α.Φ.Μ.

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 φόρος ποσού 2.867,22 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.433,61 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 4.300,83 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας 14.101,00 € τριών (3) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με Α.Φ.Μ.

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. ΛΑΡΙΣΑΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 3.298,45 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 7.516,68 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.758,34 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 11.275,02 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 10.815,13 € των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 6.682,69 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.341,34 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 10.024,03 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 3.384,24 € των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων και μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 3.298,45 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθμ. Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αριθ. εισερχομένου), με το οποίο διαβιβάστηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. και εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ Ε' ΛΑΡΙΣΑΣ, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές από την με ΑΦΜ η οποία φέρεται να εξέδιδε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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

1) Η φορολογική αρχή απέτυχε να ανταπεξέλθει στο βάρος απόδειξης που της αναλογούσε, δηλαδή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τις επιχειρηματικές δυνατότητες του εκδότη. Όλες οι συναλλαγές έλαβαν χώρα κανονικά και κατέβαλε για αυτό το αναγραφόμενο στα φορολογικά στοιχεία τίμημα.

2) Συναλλάχθηκε με μία επιτηδεύματία, η οποία διέθετε ενεργό Α.Φ.Μ. για τις εμπορικές σχέσεις της, γραφείο για τις συναλλαγές της σε κεντρικό σημείο της Λάρισας και φορτηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του συζύγου της. Σε περίπτωση, λοιπόν, που ήθελε γίνει δεκτό ότι υπήρξε πράγματι εικονικότητα στις συγκεκριμένες συναλλαγές, η εικονικότητα αυτή οπωσδήποτε δεν αφορούσε τις ίδιες τις συναλλαγές, αλλά το πρόσωπο του εκδότη, σε κάθε δε περίπτωση υπήρξε απολύτως καλόπιστος έναντι αυτού.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι

άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

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

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

Επειδή, με το άρθρο 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: « 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 εμπειριστικά 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 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, 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 διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω εκθέσεως, 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, 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 αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. και εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ Ε΄ ΛΑΡΙΣΑΣ.

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

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

➤ Δεν διέθετε προσωπικό από την έναρξη των εργασιών της στις02.2016 έως και 31.05.2016. Κατά την περίοδο 1/6/2016-31/12/2016, απασχόλησε πέντε ανειδίκευτους εργάτες (ασφαλίζοντάς τους) με συνολικά 101 ένσημα και εμφανίζοντας δαπάνες μισθοδοσίας συνολικού ποσού 3.282,18 €. Το έτος 2017, απασχόλησε επτά ανειδίκευτους εργάτες με συνολικά 523 ένσημα και συνολικό κόστος μισθοδοσίας 15.256,44 € και την περίοδο 01/01/2018-30/09/2018, απασχόλησε επτά ανειδίκευτους εργάτες με συνολικά 315 ένσημα 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 παρόλο 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.

➤ Εξέδωσε πλήθος τιμολογίων με ασαφή περιγραφή, χωρίς να αναφέρεται ο τόπος παροχής υπηρεσιών.

➤ Η εξόφληση των τιμολογίων πραγματοποιούνταν κυρίως με μετρητά, ακόμα κι αν οι συναλλαγές ήταν πάνω από 500,00€ και όπου γινόταν μέσω τραπέζης, μεγάλο μέρος των ποσών κατάθεσης επέστρεφε στους πελάτες.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε από την με Α.Φ.Μ. κατά το φορολογικό έτος 2017, εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 45.062,90 €, πλέον Φ.Π.Α. 10.815,13 €, ήτοι συνολικής αξίας 55.878,03 € και κατά το φορολογικό έτος 2018, εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 14.101,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.384,24 €, ήτοι συνολικής αξίας 17.485,24 € (ΤΙΜ., Τ.Π.Υ., Τ.Π.Υ., Τ.Π.Υ., ΤΙΜ., ΤΙΜ., Τ.Π.Υ. και (Τ.Π.Υ., Τ.Π.Υ., Τ.Π.Υ.).

Αρχικώς, δεν υπάρχει καμία χρονική και λογική ακολουθία μεταξύ των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, καθώς τα με αριθμούς Τ.Π.Υ., και, εκδόθηκαν προγενέστερα από το με αριθμό Τ.Π.Υ. Επιπλέον, αναφορικά με τα ΤΙΜ και ΤΙΜ., προσκομίστηκαν ως συνοδευτικά στοιχεία μεταφοράς, οι φορτωτικές υπ' αριθ. και εκδόσεως, ΑΦΜ, οι οποίες ούτε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών κάποιας εκ των δύο οντοτήτων συμπεριελήφθησαν, ούτε στα βιβλία του καταχωρήθηκαν. Περαιτέρω, όσον αφορά την εξόφληση των ανωτέρω συναλλαγών, αν και η συνολική αξία των τιμολογίων ανερχόταν στο ποσό των 73.363,27 €, εντούτοις ποσό 12.002,27 € παραμένει ανεξόφλητο έως σήμερα. Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι πληρωμή ποσού 5.580,00 € πραγματοποιήθηκε κατόπιν επίδοσης στον προσφεύγοντα της υπ' αριθ. πρόσκλησης να θέσει στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα λογιστικά αρχεία, ενώ πληρωμές ποσών 23.480,00 € πραγματοποιήθηκαν, από τις αρχές Γενάρη του 2019 και μετά που η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ είχε προβεί στην επίδοση προσκλήσεων προσκόμισης στοιχείων, καθώς και στην επιτόπου κατάσχεση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως, στο μεγαλύτερο μέρος των ληπτριών επιχειρήσεων. Ακόμη, από το άνοιγμα λογαριασμών της εκδότριας των φορολογικών στοιχείων, προέκυψε ότι τα ποσά που καταβάλλονταν κατά το 2018 από τον προσφεύγοντα, αναλαμβάνονταν άμεσα από τη και κατατίθεντο απευθείας σε λογαριασμούς τρίτων ατόμων, που δεν είχαν καμία συναλλακτική σχέση με την εκδότρια των στοιχείων και σε ορισμένες περιπτώσεις ήταν φυσικά πρόσωπα χωρίς δραστηριότητα.

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 που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, πόσο μάλλον 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).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής, περί εικονικότητας και καλοπιστίας 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 της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Διαφορά φόρου	13.321,62€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	6.660,81€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	19.982,43€

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

Διαφορά φόρου	2.867,22€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.433,61€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.300,83€

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

Διαφορά φόρου	7.516,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	3.758,34€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.275,02€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	3.298,45€

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

Διαφορά φόρου	6.682,69€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	3.341,34€
Σύνολο φόρου για καταβολή	10.024,03€

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.