



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1479

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**:....., με κύρια δραστηριότητα «*Χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών*

υλικών» και έδρα στο, Θέση, Τ.Κ. ..., κατά: **α)** της με αριθμό **.../27-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, **β)** της με αριθμό **.../27-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 και **γ)** **.../27-12-2023** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 02-02-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **29/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του με 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 με αριθμό **.../27-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 404.300,31€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 202.150,16€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 87.309,03€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **693.759,50€**.
- Με την υπ' αριθμ. **.../27-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 210.076,10€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 ύψους 105.038,06€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **315.114,16€**.
- Με την υπ' αριθμ. **.../27-12-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **ύψους 1.000,00€**, κατόπιν υποτροπής, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 27/12/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 που συντάχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2019, δυνάμει της με αρ. **.../08-02-2023** εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με υπ' αριθμ πρωτ. **.../18-01-2023** πληροφοριακό

έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης Γ' Υποδιεύθυνση ελέγχων – Τμήμα Γ2 (ID υπόθεσης .../18-02-202 & αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Κατερίνης .../20-01-2023) με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 30-12-2022 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. έτους 2019 που αφορά τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2019, εξέδωσε δύο φορολογικά στοιχεία εσόδων προς το κέντρο διασκέδασης Ε.Π.Ε. συνολικής καθαρής αξίας 25.070,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.016,80€.

Στις 13-02-2023 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης η υπ' αριθμ. ,.../09-02-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018, με συνημμένη την εντολή ελέγχου, καθώς και η υπ' αριθμ./09-02-2023 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων, στην οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2019 το υπ' αριθμ. Τ.Δ.Α. .../02-07-2019 καθαρής αξίας 15.070,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.616,80€ και το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. .../12-07-2019 καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.400,00€ προς την επιχείρηση Ε.Π.Ε. Επίσης, από τον έλεγχο των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. & ΜΥΦ που υπέβαλε ο προσφεύγων και από τις δηλώσεις πελατών – προμηθευτών των αντισυμβαλλόμενων διαπιστώθηκε σημαντική απόκλιση στις εκροές, ενώ απορρίφθηκαν οι φορολογητέες εισροές και ο φόρος αυτών, λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών αρχείων.

Ακολούθως, προσδιόρισε το εισόδημα και τον Φ.Π.Α. του έτους 2019, λαμβάνοντας υπόψη την αξία των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτές προέκυψαν από τις καταστάσεις ΜΥΦ, πλέον την αξία των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που δεν συμπεριλαμβάνονται στις ΜΥΦ και δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το σύνολο των αγορών και δαπανών, καθώς και η αξία των εισροών και του Φ.Π.Α. εισροών του οικείου φορολογικού έτους, λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και επέδωσε στον προσφεύγοντα στις 30-11-2023 τα υπ' αριθμ. ..., ... & .../29-11-2023 σημειώματα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου, στα οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4987/2022 : «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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 εμπειρισττωμένα 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 τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 28 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 στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης συντάξε και εξέδωσε τα υπ' αριθμ. ..., ... & .../29-11-2023 σημειώματα διαπιστώσεων που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος & Φ.Π.Α. και το Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4987/2022, στα οποία παρατίθενται αναλυτικά, με σαφήνεια και πλήρη επάρκεια η εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων και ο νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και όλες οι ενέργειες της φορολογικής αρχής που οδήγησαν στις συγκεκριμένες διαπιστώσεις.

Τα ως άνω σημειώματα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμου νομίμως επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 30-11-2023 στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, χωρίς ο προσφεύγων να υποβάλλει οποιοδήποτε υπόμνημα.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022, ως ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του

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».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 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, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια

διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου όσον αφορά τον προσφεύγοντα - εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων) του, με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών και δευτερεύουσες εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, χονδρικό εμπόριο ασβέστη, ειδών από τσιμέντο, κεραμιδιών στεγών και κονιαμάτων, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 30/12/2022 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στον προσφεύγοντα, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προκύπτουν τα εξής:

- Ο προσφεύγων εξέδωσε το υπ' αριθμ. Τ.Δ.Α. .../02-07-2019 σειρά Β' καθαρής αξίας 15.070€ πλέον Φ.Π.Α. 3.616,80€ και το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. .../12-07-2019 σειρά ...' καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.400,00€ προς την επιχείρηση Ε.Π.Ε., για εργασίες στο κέντρο διασκέδασης ... στην περιοχή ..., τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. .../2022 έκθεση κατάσχεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν προκόμισής τους από την εταιρεία Ε.Π.Ε.
- Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, καθώς:
- Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα στερείται έδρας και λοιπών αποθηκευτικών χώρων, γεγονός που δεν ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, από την συνολική διερεύνηση, που αφορούσε την ύπαρξη η μη επαγγελματικής εγκατάστασης του και η οποία διεξήχθη στο πλαίσιο προηγούμενης εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται επαγγελματική έδρα της επιχείρησης καθότι α) κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην περιοχή, δεν βρέθηκε επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης, β) κανένας από τους περίοικους δεν γνώριζε τον ή κάποια επιχείρηση με δραστηριότητα την εμπορία οικοδομικών υλικών, γ) ο εκμισθωτής, ιδιοκτήτης του αγροτεμάχου Νο ... θέση, φερόμενης έδρας του προσφεύγοντα, με την υπ' αριθμ. πρωτ. .../14-09-20 υπεύθυνη δήλωσή του προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, δήλωσε ότι εκμίσθωνε το αγροτεμάχιο στο μόνο για το 2012 και ότι το 2013 αποχώρησε, δ) από τις υποβληθείσες Αναλυτικές Καταστάσεις για Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας (Δήλωση Ε2) του εκμισθωτή, φορολογικών ετών 2012-2019, διαπιστώθηκε ότι ως χρήση του ακινήτου έχει δηλωθεί η εκμίσθωση γαιών δ) το ακίνητο έχει δηλωθεί ως μη ηλεκτροδοτούμενο ε) από την έρευνα σε προμηθευτές του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε μετέφεραν εμπορεύματα στην έδρα του, παρά το ότι στα φορολογικά στοιχεία αναφέρεται ως τόπος παράδοσης η έδρα της

- Ο προσφεύγων δεν διενεργεί κατά την κρινόμενη χρήση λειτουργικές δαπάνες, ως τούτο προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής. Περαιτέρω, από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων φορολογικών ετών 2015-2019 διαπιστώθηκε δυσαναλογία μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και εξόδων - αγορών του, καθότι τα δηλωθέντα έξοδα είναι κατά πολύ μικρότερα από τα δηλωθέντα έσοδά, όπως απεικονίζεται και στον πίνακα που ακολουθεί:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ 2015-2019								
ΧΡΗΣΗ	ΕΞΟΔΑ				ΕΣΟΔΑ			
	ΦΣ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	Φ.Σ.	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ
2015	112	1.161,32€	173,87 €	1.335,19€	264	489.950,14 €	111.507,43€	601.457,57 €
2016	2	102,50 €	24,02 €	126,52 €	361	522.164,07 €	123.765,74 €	645.929,81 €
2017	10	2.315,67 €	473,74 €	2.789,41 €	341	1.007.841,35 €	225.756,73 €	1.233.598,08 €
2018	6	1.408,08 €	98,99 €	1.507,07 €	232	896.787,48 €	204.719,94 €	1.101.507,42€
2019	35	11.558,70 €	2.466,84 €	14.025,54 €	202	885.315,77 €	202.543,02 €	1.087.858,79 €

- Σε ότι αφορά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019, οι πωλήσεις ανέρχονται στο συνολικό καθαρό ποσό των 885.315,77€ και οι αγορές στο συνολικό ποσό των 11.558,70, υφίσταται δηλαδή τεράστια απόκλιση μεταξύ των δύο μεγεθών.
- Από την έρευνα στους προμηθευτές του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται αγορές εμπορευμάτων σχετικές με τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα εξεταζόμενα φορολογικά στοιχεία με λήπτη την εταιρεία Ε.Π.Ε.
- Ο προσφεύγων δεν δήλωσε συναλλαγές με την επιχείρηση ... ΕΠΕ, φερόμενο λήπτη των εξεταζόμενων φορολογικών στοιχείων στις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, ούτε η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση Ε.Π.Ε. δήλωσε συναλλαγές με την επιχείρηση
- Ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο διάστημα δεν απασχολούσε προσωπικό.
- Στο υπ'αριθμ. .../12.07.2019 ΤΠΥ δεν αναφέρεται η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα ενώ δεν κατατέθηκε συμφωνητικό για το έργο από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ.1 περ.στ' του ν.4308/2014, σύμφωνα με το οποίο «[...] το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις στ) την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός αν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλο έγγραφο στο οποίο παραπέμπει το τιμολόγιο.» και κατά παράβαση του άρθρου 5 παρ. 5 του ίδιου νόμου που ορίζει ότι: «[...]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» καθώς και της παρ. 7 περ. β του ίδιου άρθρου και νόμου που ορίζει ότι: «7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α., 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».

Κατά συνέπεια, ελλείπει των σχετικών συμβάσεων έργου και περιγραφής της έκτασής των εργασιών, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εξασφαλίζει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία της συγκεκριμένης συναλλαγής.

- Ο προσφεύγων δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ενώ επί του υπ'αριθμ. .../27-7-2019 Τ.Δ.Α. αναγράφεται ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων διενεργήθηκε με το Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα.
- Στη σφραγίδα που αποτυπώνεται στο υπ'αριθμ...../2.07.2019 ΤΔΑ και στο υπ'αριθμ./12.07.2019 σειρά ... 'ΤΠΥ αναφέρονται μεταξύ άλλων, οι εξής δραστηριότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης: εμπόριο υδραυλικών ειδών, εμπόριο ηλεκτρολογικών ειδών, ανακαινίσεις, εμπόριο ειδών υγιεινής, εμπόριο ξυλείας, αρδευτικά συστήματα δηλαδή δραστηριότητες τις οποίες ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.
- Από την υπ ' αριθμ·/2019 Έκθεση αυτοψίας τεχνικού συμβούλου, στην οποία γίνεται εκτενής αναφορά στις εργασίες που περιγράφονται στα εξεταζόμενα φορολογικά στοιχεία αναφορικά με το κέντρο διασκέδασης "... " προκύπτουν τα εξής: α) δεν τοποθετήθηκαν γυψοσανίδες στο χρονικό διάστημα που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία β) ο χρόνος που απαιτήθηκε, σύμφωνα με τα εξεταζόμενα στοιχεία, είναι κατά δύο φορές μικρότερος σε σχέση με τον χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση τέτοιου είδους εργασιών. Δηλαδή ολοκληρώθηκαν σε δέκα ημέρες ενώ απαιτούνται είκοσι επτά ημέρες, γ) οι ποσότητες των παρελκόμενων υλικών για την τοποθέτηση των γυψοσανίδων (βίδες, ορθοστάτες, χαρτοταινίες αρμού) που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία είναι κατά πολύ μικρότερες σε σχέση με τις ποσότητες που απαιτούνται από τους κανόνες τέχνης δ) το συνολικό βάρος των μεταφερόμενων προϊόντων ήταν 43.000 κιλά, ήτοι τρεις φορές μεγαλύτερο σε σχέση με το ωφέλιμο βάρος του ΦΙΧ ... που φέρεται να εκτέλεσε την μεταφορά των προϊόντων.
- Δεν εκδόθηκε από την εταιρεία ΕΠΕ άδεια μικρής κλίμακας που είναι απαραίτητη για τέτοιου είδους εργασίες.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση του δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει τα εμπορεύματα ή να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αλλά ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, είτε ήθελε θεωρηθεί ότι τα ως άνω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, είτε όχι, στο βαθμό που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα αποτελούν ακαθάριστα έσοδα και φορολογητέες εκροές για την ατομική του επιχείρηση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα φορολογικά του αρχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, ούτε και στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η φορολογική αρχή προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές διασταυρώσεις βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων της ΑΑΔΕ και διαπίστωσε ότι από τη σύγκριση των καταστάσεων πελατών – προμηθευτών έτους 2019, ο προσφεύγων δήλωσε πωλήσεις ύψους 885.315,77€ και αγορές 11.558,70€, ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι δήλωσαν τον προσφεύγοντα ως προμηθευτή τους για συναλλαγές αξίας 897.911,78€. Στην υπ'αριθμ./20-08-2020 δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 που υπέβαλε ο προσφεύγων δήλωσε συνολικές πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους 48.455,40€ και κανένα έσοδο από παροχή υπηρεσιών, ενώ από τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. το σύνολο των φορολογητέων εκροών ανέρχεται σε 835.760,70€ πλέον εκροές χωρίς Φ.Π.Α. ύψους 41.385,75€, ενώ το σύνολο των φορολογητέων εισροών ανέρχεται σε 844.431,61€.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα βάσει των καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, πλέον την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία αποδεδειγμένα δεν συμπεριλαμβάνονται στα δηλωθέντα στις ΜΥΦ έσοδα, ούτε στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος, σε 922.981,78€ (897.911,78 + 25.070,00€). Περαιτέρω, απέρριψε το σύνολο των δαπανών και αγορών, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 παρ.γ' του ν.4172/2013. Η απόρριψη των εξόδων – δαπανών κρίνεται ορθή, καθώς από την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και ως εκ τούτου είναι άνευ αντικειμένου ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. ως εκροές εξέλαβε τις ως άνω προσδιορισθείσες από τις οποίες αφαίρεσε τις εκροές άνευ Φ.Π.Α. (922.981,78 – 41.386,75€ = 881.595,03€), ενώ ορθώς απέρριψε το σύνολο των εισροών και δαπανών και τον αντίστοιχο φόρο εισροών, καθώς ο προσφεύγων δεν κατέχει νόμιμο φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με την παρ. 1α του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4987/2022 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 ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, όπως προκύπτει από την εξόφληση των τιμολογίων σε τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου. Ανέλαβε ως εργολάβος την εκτέλεση του έργου της εταιρείας Ε.Π.Ε., που αφορούσε εργασίες επισκευής και συντήρησης, με εργατικό προσωπικό της επιλογής του και με την μεταφορά

των υλικών με μεταφορικά μέσα δικά του, χωρίς να προσκομίσει όμως οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προσβαλλόμενος, αφού τα συγκεκριμένα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πρέπει να συμπεριληφθούν στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές του στο Φ.Π.Α., ενώ η εικονικότητα ή μη των στοιχείων αυτών ουδεμία επίδραση ασκεί στις προσβαλλόμενες πράξεις. (Ν.Σ.Κ. 727/2002)

Επειδή, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με την υπ' αριθμ. .../27-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**

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

1)Επί της με αριθμό .../27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	404.300,31 €	404.300,31€
Πρόστιμο αρ.58 ν.4987/2022	202.150,16 €	202.150,16€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	87.309,03 €	87.309,03 €
Συνολικό ποσό	693.759,50 €	693.759,50€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

2)Επί της υπ' αριθμ. .../27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2019.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	210.076,10€	210.076,10 €
Πρόστιμο αρ.58 ^A ν.4987/2022	105.038,06 €	105.038,06 €
Συνολικό ποσό	315.114,16 €	315.114,16 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

3)Επί της υπ' αριθμ./27-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	1.000,00€	1.000,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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