



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.01.2025

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

Αριθμός απόφασης: 44

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 υπ' αριθ. 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, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, 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 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) φόρος ποσού 195.392,68 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 97.696,34 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 40.175,08 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 333.264,10 €. Τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα αυξήθηκαν από 448.690,78 € (βάσει δήλωσης) σε 450.190,78 € (βάσει ελέγχου) καθόσον διαπιστώθηκε ότι δεν συμπεριέλαβε πώληση καθαρής αξίας 1.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 360,00 € προς την ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ, Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση διακόσια ογδόντα οκτώ (288) ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 431.980,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 103.675,20 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της,

ΑΦΜ, καθώς και δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 16.191,73 €, πλέον Φ.Π.Α. 622,02 €, των οποίων τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 296.739,73 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 148.369,87 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 62.654,27 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 507.763,87 €. Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση χίλια διακόσια είκοσι έξι (1.226) ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 706.501,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 169.560,24 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, ΑΦΜ καθώς και δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 4.800,00 €, των οποίων τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 1.283,54 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 103.956,01 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 51.978,01 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 155.934,02 €. Οι φορολογητέες εκροές αυξήθηκαν κατά 1.500,00 € και ο φόρος εκρών κατά 360,00 € καθόσον δεν συμπεριλήφθηκε πώληση προς την ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ και κατά 3.942,50 € και ο φόρος εκρών κατά 946,20 € καθόσον διαπιστώθηκε μετατόπιση του Φ.Π.Α. από το 24% στο 0%. Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκρών ο Φ.Π.Α. ποσού 103.675,20 € διακόσια ογδόντα οκτώ (288) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 431.980,00 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, ΑΦΜ και ο Φ.Π.Α. ποσού 622,02 € δαπανών – φορολογητέων εισροών συνολικής καθαρής αξίας 2.591,73 €, των οποίων τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 8.727,92 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 161.995,86 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 80.997,93 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 242.993,79 €. Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκρών ο Φ.Π.Α. ποσού 169.560,24 € χιλίων διακοσίων είκοσι έξι (1.226) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 706.501,00 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, ΑΦΜ καθώς και ο Φ.Π.Α. ποσού 360,00 € δαπανών – φορολογητέων εισροών συνολικής καθαρής αξίας 1.500,00 €, των οποίων τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνίσταται στην απουσία διενέργειας αυτοτελών ελεγκτικών επαληθεύσεων και λοιπών ελεγκτικών πράξεων. Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου. Εν προκειμένω η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς που εισφέρει την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, προβαίνει σε αυτούσια υιοθέτηση των απολύτως εσφαλμένων και αστήρικτων πραγματικών παραδοχών και σε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του κρίσιμου νομοθετικού πλαισίου, όπως αυτή πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο διαφορετικής έρευνας, από διαφορετική Υπηρεσία και ενόψει της ανάγκης ελέγχου διαφορετικών αντικειμένων. Πλέον συγκεκριμένα, παραπέμπει σχεδόν αποκλειστικά στα ευρήματα και πορίσματα της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της με αρ. ID υπόθεσης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς για το φορολογικό έτος 2016 και στην έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της με αρ. υπόθεσης του τμήματος Α5 – Προληπτικών ελέγχων Κοζάνης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης καθώς και σε άλλες παλιότερες.

2) Πλημμελής ο φορολογικός έλεγχος και εσφαλμένη η κρίση περί εικονικότητας. Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Η επιχείρησή του είναι μία υπαρκτή φορολογικά επιχείρηση που κάθε χρόνο υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις, αποδίδει Φ.Π.Α. και τηρεί όλους τους κανόνες που ορίζει ο νόμος. Βασικό αντικείμενο δραστηριότητας είναι το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων. Η έδρα της επιχείρησής του είναι στην οδό τκ 53100, στη Φλώρινα. Ωστόσο, λόγω επαναλαμβανόμενων κλοπών δεν διατηρεί εκεί εμπορεύματα. Τα εμπορεύματα που αγοράζει τα παραλαμβάνει από την έδρα των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων και τα μεταφέρει με φορτηγό στους πελάτες του απευθείας. Το υποκατάστημα στη θέση της περιοχής Φλώρινας άρχισε να λειτουργεί στις ...07.2008 και η μίσθωσή του διακόπηκε στις 31.12.2017. Το 2018 νοικιάστηκε αποθήκη στην οδό – Θεσσαλονίκης η οποία χρησιμοποιούνταν μέχρι το 2021. Τα λίγα προϊόντα της απογραφής διατηρούνται στην εγκατάσταση του αδελφού του που παρέχει παρόμοιες υπηρεσίες. Επίσης διατηρούσε μάντρα που μίσθωνε στην Δράμα. Συνεπώς, εσφαλμένα αναφέρεται στην μηνυτήρια αναφορά ότι ουδέποτε λειτούργησε η έδρα και τα υποκαταστήματα της επιχείρησής του. Αντιθέτως, λόγω της φύσης της επιχείρησης (πώληση παλαιών) και της εγκληματικότητας της περιοχής (κλοπές) σταμάτησε κατά βάση την αποθήκευση εμπορευμάτων. Η έδρα πάντως συνεχίζει να βρίσκεται στην ίδια ως άνω οδό. Τα υποκαταστήματα δεν λειτουργούν πλέον. Η μεταφορά των εμπορευμάτων του ελάμβανε χώρα με το με αρ. Φ.Ι.Χ. αλλά και με άλλα οχήματα που είχε αλλά και του παραχωρούνταν κατά καιρούς από φίλους, οικογένεια και τρίτους, γεγονός που επιφυλάσσεται να αποδείξει με έγγραφα και μάρτυρες. Ιδίως, ο αδελφός του που διατηρούσε επιχείρηση με παρεμφερές αντικείμενο τον βοηθούσε συχνά στο

επίπεδο αυτό. Σε σχέση δε με τα σέρβις των οχημάτων, αυτά πραγματοποιούνταν από εκείνον και γνωστούς του προς αποφυγή υπέρογκων δαπανών. Τέλος, τα χιλιόμετρα του οχήματος εμφανίζονται μειωμένα καθότι έχει γίνει παρέμβαση στον χιλιόμετρητή του οχήματος. Στην επιχείρηση δεν είχε προσωπικό. Ωστόσο, προφανώς τα τέκνα και η σύζυγός του καθώς και ο αδελφός του βοηθούσαν στη διεκπεραίωση των εργασιών του. Συνεπώς, εσφαλμένα επισημαίνεται ότι εργαζόταν μόνος του αλλά είχε βοήθεια συγγενών α' και β' βαθμού. Η πληρωμή των τιμολογίων γινόταν με μετρητά και με ταχυδρομικές επιταγές. Όλες αυτές οι επιταγές είναι καταχωρημένες στο σύστημα των ΕΛΤΑ. Με την μηνυτήρια αναφορά αμφισβητείται η γνησιότητα των συναλλαγών, ωστόσο, στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να κριθεί η πλαστικότητα των αποδεικτικών πληρωμής που εκτέλεσαν υπάλληλοι των ΕΛΤΑ. Η επιχείρησή του, τελώντας πλήρως σε καλή πίστη και καταβάλλοντας την άκρα επιμέλεια, συναλλάχθηκε με τις αναφερόμενες στη μηνυτήρια αναφορά επιχειρήσεις και προέβη στις υπό κρίση συναλλαγές, αφού πρώτα διαπίστωσε ότι είχαν κάνει νόμιμα έναρξη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και είχαν υπαρκτό και έγκυρο ΑΦΜ.

3) Πλημμελής ο φορολογικός έλεγχος δια της μεθόδου κλειστής αποθήκης, ελλείπει αποθήκης λόγω της επιχείρησής του.

4) Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων – Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου το υπ' αριθ. τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 46.758,40 € πλέον ΦΠΑ κρίθηκε στο σύνολό του ως εικονικό με πραγματικό –υποκρυπτόμενο εκδότη την ατομική του επιχείρηση και φερόμενο εκδότη την ατομική επιχείρηση του Επιπλέον, τα υπ. αρ., και τιμολόγια πώλησης, εκδόσεως της επιχείρησής του προς την επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 46.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. κρίθηκαν στο σύνολο τους εικονικά.

5) Παραβίαση της υποχρέωσης διενέργειας αυτοτελών ελεγκτικών διαπιστώσεων για το διακριτό φορολογικό αντικείμενο του Φ.Π.Α.

6) Παραβίαση του δευτερογενούς ενωσιακού δικαίου, ήτοι της 6ης οδηγίας για το ΦΠΑ και της νεότερης 2006/112/EK (όπως τροποποιήθηκε δια της 2018/912/ΕΕ Οδηγίας). Κατά την πάγια συναφή νομολογία του ΔΕΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις της 6ης οδηγίας για το ΦΠΑ, και ακολούθως της οδηγίας 2006/112/EK, ως βάση επιβολής του φόρου λαμβάνεται μόνο ό,τι κατέβαλε ή ό,τι όφειλε να καταβάλλει ο αγοραστής των προϊόντων και ο λήπτης των υπηρεσιών και κατά συνέπεια δεν είναι επιτρεπτός ο προσδιορισμός του φόρου αυτού επί τεκμαρτών προσδιορισμένης βάσης όπως εν προκειμένω δια της μεθόδου κλειστής αποθήκης (ΔΕΚ υπόθ. Direct Cosmetics Ltd./ Commissioners of Customs and Excise.)

7) Παραγραφή των ενδίκων αξιώσεων. Εν προκειμένω, οι επίδικες πράξεις που αφορούν στην βεβαίωση φόρων για το έτος 2018 έχουν ήδη κατά το χρόνο κοινοποίησής τους υποπέσει σε πενταετή παραγραφή από το έτος 2023 (2019 - 2023). Δεν έχουν παραγραφεί μόνο οι αξιώσεις των ετών 2019.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 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 Κώδικα 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 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, 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 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, 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. ...».

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: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

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 βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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, από τις εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ, εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ προκύπτουν τα κάτωθι:

α) Ως προς την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους

- Ο προσφεύγων στερείται επαγγελματικής εγκατάστασης για την πραγματοποίηση των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε. Απέγραψε στις 31.12.2017, 31.12.2018 και 31.12.2019 εμπορεύματα τα οποία απαιτούν ικανούς αποθηκευτικούς χώρους, τους οποίους δεν διέθετε. Ουδέποτε λειτούργησε στην δηλούμενη ως έδρα της επιχείρησής του επί της οδού Συν. στην Φλώρινα αλλά την διατήρησε ως έδρα προκειμένου η επιχείρηση να παρουσιάζεται συναλλακτικά υπαρκτή, β) ουδέποτε λειτούργησε το δηλούμενο ως υποκατάστημα στην περιοχή Φλώρινας (αρ.....), αλλά το διατήρησε ως υποκατάστημα προκειμένου η επιχείρηση να εμφανίζεται ότι διαθέτει ικανούς χώρους για την πραγματοποίηση των εμπορικών της δραστηριοτήτων, γ) ουδέποτε λειτούργησε η αποθήκη στην οδό στην Μενεμένη Θεσσαλονίκης.

- Ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, μη διαθέτοντας έτσι αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλώσιμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις του, καθότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των αγορών - εμπορευμάτων αφορούν σε εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους.

- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (αριθ. πρωτ.), η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν απασχόλησε προσωπικό.

- Δε διέθετε φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, ικανό να πραγματοποιήσει μεταφορά μεγάλου βάρους ανταλλακτικών αυτοκινήτων, παλαιών σιδήρων κλπ.. Δε διέθετε μηχανήματα έργου σύμφωνα με το τμήμα μητρώου μηχανημάτων έργου του Υπουργείου Μεταφορών και Υποδομών (αριθ. πρωτ.). Δεν προκύπτουν συναλλαγές με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού, ικανών να εκτελέσουν τις μεταφορές των εμπορευμάτων.

- Δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η είσπραξη του αντιτίμου, για πωλήσεις που πραγματοποίησε συνολικής αξίας 692.434,57€. Από τον έλεγχο των ταχυδρομικών εξοφλήσεων διαπιστώθηκε ότι τα χρήματα ανακυκλώθηκαν με διαδοχικές εκδόσεις – εξαργυρώσεις ταχυδρομικών επιταγών.

- Από τον έλεγχο των παραστατικών πωλήσεων διαπιστώθηκαν α) παραδόσεις εμπορευμάτων σε επιχειρήσεις που εξαιτίας της χιλιομετρικής απόστασης δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθούν την ίδια ημέρα β) η μη αναγραφή των ωρών παραλαβής και παράδοσης των εμπορευμάτων ούτε προσκομίστηκαν έτερα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, γ) άναρχη έκδοση φορολογικών στοιχείων

β) Ως προς τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους (πλέον όσον αναφέρθηκαν ως προς την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων)

- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δεν προέκυψε καμία καταβολή ποσών σε προμηθευτές της.

- Διαπιστώθηκε ότι υπήρξε κατάτμηση των συναλλαγών για την αποφυγή της υποχρέωσης της τραπεζικής εξόφλησης.

- Διαπιστώθηκε η ύπαρξη συγγενικών σχέσεων μεταξύ των προμηθευτών της και η εμπλοκή τους σε έκδοση – λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Διαπιστώθηκε αδυναμία των προμηθευτών να πραγματοποιήσουν τις φερόμενες πωλήσεις.

- Διαπιστώθηκε ότι το 75,85% των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της χρήσης 2019, αφορούσαν την πώληση διαφορετικών ειδών και τεμαχίων με ίδια συνολική καθαρή αξία πεντακοσίων (500,00) ευρώ. Είναι εξαιρετικά απίθανο, ο προσφεύγων να διενεργούσε συστηματικά αγορές, διαφορετικών ειδών και ποσοτήτων με ίδια αξία των συναλλαγών. Μάλιστα, όπως προέκυψε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων πραγματοποιούσε πολλαπλές αγορές ίδιας αξίας

(500,00 ευρώ) την ίδια ημέρα με τον ίδιο προμηθευτή, χωρίς να διαθέτει ικανό όχημα για ενιαία μεταφορά των ανωτέρω εμπορευμάτων και χωρίς παράλληλα να προσκομίσει στοιχεία στον έλεγχο από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος μεταφοράς τους.

- Δεν εμφάνισε δαπάνες για υγρά καύσιμα, απαραίτητα για τη λειτουργία των μεταφορικών της μέσων, ούτε δαπάνες για τη συντήρηση ή την επισκευή αυτών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, πόσω 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 περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, πλημμελούς φορολογικού ελέγχου και μη εικονικών συναλλαγών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικών φορολογικών στοιχείων έτους 2016 προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται καθώς ο υπό κρίση έλεγχος αφορά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ 426/2013, 1514/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αφενός η Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ προέβη στις δικές τις ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και τα συνημμένα έγγραφα τα οποία έχουν ημερομηνία έκδοσης μετά την ...04.2024 (ημερομηνία έκδοσης εντολής ελέγχου), ενώ συμφώνως με την ως άνω νομολογία του ΣτΕ η Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ προέβη στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντος συντάσσοντας αυτοτελή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α..

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν. 4987/2022 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 πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 στις07.2019, την με αριθ. αρχική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018 στις01.2019 και την με αριθ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018 στις02.2019 αντίστοιχα. Το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο και έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. παραγράφηκε σύμφωνα με τα ανωτέρω για το φορολογικό έτος 2018 στις 31/12/2024 και για το φορολογικό έτος 2019 παραγράφεται στις 31/12/2025. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις .../08/2024 και κοινοποιήθηκαν εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

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	195.392,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	97.696,34€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	40.175,08€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	333.264,10€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	296.739,73€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	148.369,87€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	62.654,27€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	507.763,87€

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

Διαφορά φόρου	103.956,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	51.978,01€
Σύνολο φόρου για καταβολή	155.934,02€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	1.283,54€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

Διαφορά φόρου	161.995,86€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	80.997,93€
Σύνολο φόρου για καταβολή	242.993,79€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	8.727,92€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.

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.