



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/5/2023

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

Αριθμός απόφασης: 1029

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 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 ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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. τη με αρ. 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 1069/4-3-2014 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 23/1/2023.και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜκατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας: α) της με αρ.- 20/12/2022.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016, β) της με αρ.- 20/12/2022.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017, γ) της με αρ.- 20/12/2022.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018, δ) της με αρ.- 20/12/2022.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019, ε) της με αρ.-

20/12/2022.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020, στ) της με αρ.- 20/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, ζ) της με αρ.- 20/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, η) της με αρ.- 20/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018, θ) της με αρ.- 20/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2019, ι) της με αρ.- 20/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Λάρισας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/1/2023 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής τουμε.ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις φωτογραφικές δραστηριότητες, φόρος εισοδήματος ύψους 44.993,11€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 22.496,56€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 8.353,88€, ήτοι συνολικό ποσό 75.843,55€, λόγω προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά του διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 107.646,40€.
- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 58.565,39€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 29.282,70€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 11.323,76€, ήτοι συνολικό ποσό 99.171,85€, λόγω προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά του διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 140.102,44€.
- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 73.060,93€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 36.530,47€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 13.914,75€, ήτοι συνολικό ποσό 123.506,15€, λόγω προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά του διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 172.014,40€.

- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε με αντικείμενο δραστηριότητας , φόρος εισοδήματος ύψους 60.837,85€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 30.418,93€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 11.582,39€, ήτοι συνολικό ποσό 102.839,17€, λόγω προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά του διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 143.748,84€.
- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ύψους 61.572,96€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 30.786,48€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης €, ήτοι συνολικό ποσό 92.359,44€, λόγω προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά του διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 147.893,10€.
- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 25.835,13, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του, της διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 107.646,40€.
- Με τη με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 33.624,60€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του, της διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 140.102,44€.
- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 203,60€ και καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 41.079,85€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του, της διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 172.014,40€.
- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 34.499,72€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του, της διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 143.748,10€.
- Με τη με αρ.- 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 35.494,34€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του, της διαπιστωθείσας αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 147.893,10€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 20/12/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013), φορολογίας ΦΠΑ (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ Λάρισας, σε εκτέλεση της με αρ.....2022 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η από 20/7/2022 έκθεση

μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 ΕΛΠ και του ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης – Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας, για τον προσφεύγοντα με την οποία διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ως εξής:

Φορολογική Περίοδος	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική αξία μη έκδοσης
1/1 - 31/12/2016	...	107.646,40	25.835,13€	133.481,53€
1/1 - 31/12/2017	...	140.102,44€	33.624,58€	173.727,02€
1/1 - 31/12/2018	...	172.014,40€	41.283,46€	213.297,86€
1/1 - 31/12/2019	...	143.748,84€	34.499,72€	178.248,56€
1/1 - 31/12/2020	...	147.893,10€	35.494,35€	183.387,45€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.
- Η φορολογική αρχή όφειλε να συνεκτιμήσει τις υποβληθείσες, στις 24/12/2022, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορ. έτη 2016 – 2020 και τις από 27/12/2022 και 20/1/2023 υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορ. περιόδους 1/1 – 31/3/2016 και 1/10 – 31/12/2020 (αντίστοιχα).

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.... 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. ...

...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και

λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, α) ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος αναγνωρίζει ως πελάτες χονδρικής, ιδιώτες, που κατ' άρθρο 1 του Ν.4308/2014 δε συνιστούσαν οντότητες προς τις οποίες υφίστατο υποχρέωση του, κατ' άρθρο 8 του Ν.4308/2014, να εκδώσει τιμολόγια για τις αποστολές του προς αυτές, κατά τον κρίσιμο χρόνο, β) ως προς τις προκύπτουσες διαφορές μεταξύ της συνολικής αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων και της συνολικής αξίας των αντικαταβολών μέσω των εταιρειών ταχυμεταφοράς, ισχυρίζεται ότι η εν λόγω αναντιστοιχία δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι πελάτες της επιχείρησής του είναι κατά κύριο λόγο επαγγελματίες φωτογράφοι, και στις περισσότερες περιπτώσεις προς περιορισμό των εξόδων μεταφοράς, του ζητούσαν να αποστείλει τα προϊόντα που του παρήγγελλαν απευθείας στους δικούς τους πελάτες, που βρίσκονταν σε διαφορετικές περιοχές της χώρας. Ο τελικός πελάτης εξοφλούσε τον προσφεύγοντα με αντικαταβολή και αυτός εξέδιδε το αντίστοιχο τιμολόγιο προς το φωτογράφο συνεργάτη. Ως αποτέλεσμα της εν λόγω τριγωνικής συναλλαγής δεν συνέπιπταν (ούτε κατ' όνομα ούτε και κατ' αξία) οι αντικαταβολές με τα εκδοθέντα τιμολόγια, γ) εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε κατά τα κρίσιμα έτη, παρά μόνο εκείνα, τα οποία κατάφερε να συσχετίσει με αντικαταβολές.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, βάσει της 20/7/2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 ΕΛΠ και του ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης – Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας, στον προσφεύγοντα α) με τη με αριθ.- 21/10/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επιβλήθηκε, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 12.917,57€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον διακοσίων τριάντα έξι (236) φορολογικών στοιχείων τιμολογίων πώλησης - παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεων λιανικής πώλησης – παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 107.646,40€ πλέον ΦΠΑ 25.835,13€, για παροχή υπηρεσιών εκτύπωσης φωτογραφιών πάνω σε ειδικά υλικά και λοιπές φωτογραφικές υπηρεσίες, β) με τη με αριθ.- 21/10/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επιβλήθηκε, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 16.812,29€, λόγω μη έκδοσης

τουλάχιστον διακοσίων ενενήντα εννέα (299) φορολογικών στοιχείων τιμολογίων πώλησης - παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεων λιανικής πώλησης – παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 140.102,44€ πλέον ΦΠΑ 33.624,58€, για παροχή υπηρεσιών εκτύπωσης φωτογραφιών πάνω σε ειδικά υλικά και λοιπές φωτογραφικές υπηρεσίες, γ) με τη με αριθ.- 21/10/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επιβλήθηκε, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 20.641,73€, λόγω μη έκδοσης τριακοσίων δώδεκα (312) φορολογικών στοιχείων τιμολογίων πώλησης - παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεων λιανικής πώλησης – παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 172.014,40€ πλέον ΦΠΑ 41.283,46€, για παροχή υπηρεσιών εκτύπωσης φωτογραφιών πάνω σε ειδικά υλικά και λοιπές φωτογραφικές υπηρεσίες, δ) με τη με αριθ.- 21/10/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επιβλήθηκε, για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 17.249,86€, λόγω μη έκδοσης διακοσίων εβδομήντα οκτώ (278) φορολογικών στοιχείων τιμολογίων πώλησης - παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεων λιανικής πώλησης – παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 143.748,84€ πλέον ΦΠΑ 34.499,72€, για παροχή υπηρεσιών εκτύπωσης φωτογραφιών πάνω σε ειδικά υλικά και λοιπές φωτογραφικές υπηρεσίες, ε) με τη με αριθ.- 21/10/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επιβλήθηκε, για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 17.747,17€, λόγω μη έκδοσης διακοσίων εξήντα εννέα (269) φορολογικών στοιχείων τιμολογίων πώλησης - παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεων λιανικής πώλησης – παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 147.893,10€ πλέον ΦΠΑ 35.494,35€, για παροχή υπηρεσιών εκτύπωσης φωτογραφιών πάνω σε ειδικά υλικά και λοιπές φωτογραφικές υπηρεσίες.

Επειδή, κατά των με αριθ. ..., ..., ..., ... και- 21/10/2022 πράξεων επιβολής προστίμου αρ. 58^α του ΚΦΔ φορολογικών ετών 2016 – 2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθ. πρωτ.....- 29/11/2022 ενδικοφανής προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. 515 – 9/3/2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας. Ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη μη διάπραξη των παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Συνεπώς, το ζήτημα της διάπραξης των παραβάσεων του αρ. 58Α του ΚΦΔ, ήτοι της μη έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στις φορ. περιόδους 1/1 - 31/12/2016, 1/1 - 31/12/2017, 1/1 - 31/12/2018, 1/1 - 31/12/2019 και 1/1 - 31/12/2020, έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την προαναφερθείσα με αριθ. 515 – 9/3/2023 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ - Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, οι προσβαλλόμενες με αρ.και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορ. ετών 2016, 2017, 2018, 2019, 2020

(αντίστοιχα) και με αριθ. και ... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορ. περιόδων 1. 1/1 - 31/12/2016, 1/1 - 31/12/2017, 1/1 - 31/12/2018, 1/1 - 31/12/2019 και 1/1 - 31/12/2020 (αντίστοιχα) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας εκδόθηκαν στις 20/12/2022.

Επειδή, οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, που ο προσφεύγων ζητά να συνεκτιμηθούν, υποβλήθηκαν στις 24/12/2022, 27/12/2022 και 20/1/2023, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο αυτού της έκδοσης των επίμαχων οριστικών πράξεων, και ως εκ τούτου δεν παράγουν έννομο αποτέλεσμα, αφού βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ, τροποποιητικές δηλώσεις δύναται να υποβληθούν έως και πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του, απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ.- 23/1/2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Διαφορά φόρου	44.993,11€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	22.496,56€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.353,88€
Σύνολο φόρου για καταβολή	75.843,55€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Διαφορά φόρου	58.565,39€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	29.282,70€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.323,76€
Σύνολο φόρου για καταβολή	99.171,85€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Διαφορά φόρου	73.060,93€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	36.530,47€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.914,75€
Σύνολο φόρου για καταβολή	123.506,15€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Διαφορά φόρου	60.837,85€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	30.418,93€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.582,39€
Σύνολο φόρου για καταβολή	102.839,17€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Διαφορά φόρου	61.572,96€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	30.786,48€
Σύνολο φόρου για καταβολή	92.359,44€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Διαφορά φόρου	25.835,13€
Σύνολο φόρου για καταβολή	25.835,13€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Διαφορά φόρου	33.624,60€
Σύνολο φόρου για καταβολή	33.624,60€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση στην επόμενη χρήση	203, 60€
Διαφορά φόρου	41.079,85€
Σύνολο φόρου για καταβολή	41.079,85€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
--	------

Διαφορά φόρου	34.499,72€
Σύνολο φόρου για καταβολή	34.499,72€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας

	Ποσό
Διαφορά φόρου	35.494,34€
Σύνολο φόρου για καταβολή	35.494,34€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.