



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 04/05/2023

Αριθμός απόφασης: 138ε

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από 19/01/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού,, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/20-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό/20-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 19/01/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/20-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 765.599,57 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 382.799,79 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 167.625,04 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.316.024,40 €**.

2. Με την με αριθμό/20-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 510.836,83 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 255.418,42 €, ήτοι συνολικό ποσό **766.255,25 €**.

Δυνάμει της με αριθμό .../12-9-2022 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (σε αντικατάσταση της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λόγω μεταβίβασης αρμοδιότητας του ελέγχου), διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «Κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια» για το φορολογικό έτος 2016. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./01-04-2019 (εισερχόμενο στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων/12-04-2019) Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, στο οποίο αναφέρεται ότι υπάρχουν υπόνοιες εικονικότητας στις συναλλαγές του προσφεύγοντα προς τον φορολογούμενο, του με ΑΦΜαρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στο φορολογικό έτος 2016, εξέδωσε χίλια επτακόσια εννιά (1709) φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.726.365,24 € πλέον Φ.Π.Α., τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά απροσδιορίστου αξίας. Ακολούθως, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. .../7-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

Παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ (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.

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 2/2/2016 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 στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 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 ... 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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, στο 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, 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, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, 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 σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη

φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στις από 15/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για τους κάτωθι λόγους :

- Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ./29-04-2022 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που του κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά και αναγνώστηκε στις 29/05/2022.
- Από την αυτοψία που έγινε στην δηλωθείσα διεύθυνση ως έδρα δεν βρέθηκε επαγγελματική εγκατάσταση. Ουδέποτε δηλώθηκε από τον ιδιοκτήτη η μίσθωση της φερόμενης επαγγελματικής εγκατάστασης, ο οποίος δήλωσε ότι δεν τον γνώριζε τόσο αυτός, όσο και η κόρη του.
- Δεν υπάρχει λογική συνάφεια μεταξύ των δηλωθέντων αγορών και πωλήσεων. Ειδικότερα, από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτει ότι οι πωλήσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντα ανέρχονται στο ποσό των 1.726.365,24 €, ενώ οι αγορές 3.211,76 €. Επιπλέον, στη φορολογική δήλωση εισοδήματος και συγκεκριμένα στο Ε3 δήλωσε αγορές εσωτερικού ποσού 317.005,08 €, ενώ από τις ΜΥΦ προκύπτουν αγορές ποσού 3.211,76 €. Επίσης δηλώνονται έξοδα ποσού 820.200,00 €, ενώ δεν προκύπτουν ανάλογα ποσά στις ΜΥΦ. Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει μη ύπαρξη επαρκών αγορών της επιχείρησης του αναλογικά με τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει κατά το υπό κρίση διάστημα.
- Από το σύστημα Vies βρέθηκε να έχει δηλωθεί από Βουλγάρικες επιχειρήσεις ότι διενεργήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, χωρίς όμως να μπορέσουν να ταυτοποιηθούν, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων. Επιπλέον από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα δεν προκύπτουν πληρωμές σε βουλγάρικες επιχειρήσεις για τις εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ή οποιοδήποτε άλλο όχημα πλην μιας μοτοσυκλέτας με πινακίδες κυκλοφορίας 498 c.c, μέσο με το οποίο ο προσφεύγων δεν θα μπορούσε να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της επιχείρησής του για τις εργασίες που φαίνεται ότι πραγματοποίησε (πωλήσεις εμπορευμάτων, τεχνικές κατασκευαστικές εργασίες).
- Η εξόφληση των συναλλαγών που φέρεται ότι διενεργούσε η επιχείρηση του προσφεύγοντα είναι «ύποπτη», υπό την έννοια ότι, στις περισσότερες σχεδόν περιπτώσεις γίνεται προσπάθεια, ώστε να διασφαλιστεί η «στιγμιαία» διέλευση των σχετικών ποσών από το λογαριασμό του, δεδομένου ότι ουσιαστικά κατέθετε ή του κατατίθονταν χρήματα, τα οποία και αναλαμβάνονταν αμέσως (στην επόμενη τραπεζική συναλλαγή), προκειμένου να νομιμοποιηθούν οι συναλλαγές που φέρεται ότι διενεργούσε.

- Επισημαίνεται από τον έλεγχο ότι ο προσφεύγων είχε την ίδια παραβατικότητα και στο προηγούμενο φορολογικό έτος, και συγκεκριμένα στο φορολογικό έτος 2015 κρίθηκε από έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 1.682.935,15 €.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και δη της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών), ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα χωρίς την αναγνώριση των αγορών και δαπανών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 23 του Ν.4172/2013, λαμβάνοντας ως ακαθάριστα έσοδα το ποσό με βάση τις ΜΥΦ εσόδων του ελεγχόμενου έτους, ήτοι το ποσό 1.726.365,24€. Επίσης ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει για έκπτωση τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των δαπανών που δηλώθηκαν, διότι ο προσφεύγων δεν κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1β του Ν. 2859/00. Επιπλέον, αφαιρεί τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από το σκέλος των φορολογητέων εισροών για το λόγο ότι δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά και διατηρεί το ανωτέρω ποσό στο σκέλος των φορολογητέων εκροών και προσδιορίζει τις φορολογητέες εκροές στο ποσό των 2.142.647,60 €.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές. Ειδικότερα υποστηρίζει ότι η έδρα της επιχείρησής του κατά το επίμαχο διάστημα ήταν πραγματική, η επιχείρησή του απασχολούσε προσωπικό, υπέβαλε δηλώσεις, κατείχε εμπορεύματα (ο έλεγχος αμφισβητεί τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του από τη Βουλγαρία χωρίς αιτιολογία) και ότι από το σύνολο του ετήσιου τζίρου της επιχείρησής του, ήτοι ποσού 1.726.365,24 €, το ποσό των 901.950,30 € αφορά σε παροχή υπηρεσιών προς τρίτους και όχι σε πώληση αγαθών.

Επειδή, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι η επιχείρησή του διέθετε έδρα προσκομίζει το συμφωνητικό μίσθωσης και τη λύση αυτού με περίοδο μίσθωσης 5/3/2014 - 4/3/2016, ενώ η επιχείρησή του φαίνεται να λειτουργεί για όλο το φορολογικό έτος 2016. Επίσης, ο προσφεύγων προσκομίζει λογαριασμό ηλεκτρικού ρεύματος με περίοδο κατανάλωσης 30/7/2015 – 29/11/2015 (περίοδο που δεν αφορά στην υπό κρίση περίπτωση) και την από 12/6/2016 καταγγελία/λύση της σύμβασης με την πάροχο εταιρία ηλεκτρισμού. Ωστόσο, από επικοινωνία του ελέγχου με τον εκμισθωτή της εγκατάστασης, , δεν κατέστη δυνατόν να εξακριβωθεί για ποιο χρονικό διάστημα και εάν ο προσφεύγων μίσθωσε τον συγκεκριμένο χώρο, και λόγω προχωρημένης ηλικίας παρέπεμψε στην κόρη του, η οποία μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τον έλεγχο, δήλωσε επίσης ότι δεν γνώριζε τον προσφεύγοντα. Από έρευνα στο έντυπο Ε2 (αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων) φορολογικού έτους 2016 του εκμισθωτή, διαπιστώθηκε ότι, στη φερόμενη επαγγελματική διεύθυνση, , στη , δηλώθηκαν τα παρακάτω ακίνητα:

- α) αποθήκη 180 τ.μ. ως κενό μη ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο.
- β) αποθήκη 250 τ.μ. ως κενό μη ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο.
- γ) αποθήκη 400 τ.μ. στον ενοικιαστή με ΑΦΜ

Σχετικά με το συμφωνητικό μίσθωσης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αναρτήθηκε στο taxis με ημερομηνία, 01/09/2021, η λύση της μίσθωσης, χωρίς να υπάρχει η αποδοχή από πλευράς του προσφεύγοντα.

Επειδή όπως απέδειξε ο έλεγχος ανωτέρω, ο προσφεύγων φέρεται να απασχολεί προσωπικό και να υποβάλλει δηλώσεις, αλλά από τη συνολική εικόνα της επιχείρησης του προκύπτει ότι δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία διότι δεν διέθετε έδρα, υλικοτεχνική υποδομή και εμπορεύματα. Άλλωστε ο λόγος που κινήθηκαν υπόνοιες εικονικότητας για την επιχείρησή του και επιλέχτηκε για έλεγχο ήταν το γεγονός ότι σύμφωνα με τις υποβληθείσες ΜΥΦ εμφάνιζε πωλήσεις πολύ μεγάλες σε σχέση με τις αγορές του, με ποσοστιαία αναλογία των αγορών σε σχέση με τις πωλήσεις 0,18%, γεγονός που δεν συνάδει με το είδος της επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ'ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, κάποιο άλλο στοιχείο προς ανταπόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής και που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15/12/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/01/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του τουμε **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1. Η με αριθμό/20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.316.024,40 €	1.316.024,40 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό/20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	766.255,25 €	766.255,25 €

Επί του οφειλόμενου φόρου 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.