



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-02-2021

Αριθμός Απόφασης: 498

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - 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 Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – **Α.Φ.Μ.**, που διατηρεί ατομική επιχείρηση στη, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου, Έκθεση Αιτιολογίας Σχετικά με τον έλεγχο του προσφεύγοντος

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) της, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα και η σχετική από Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), της ίδιας Υπηρεσίας, σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκαν, μεταξύ των άλλων, τα ακόλουθα:

- Το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας **46.758,40** ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. με πραγματικό-υποκρυπτόμενο εκδότη την επιχείρηση και φερόμενο εκδότη την επιχείρηση είναι στο σύνολο του εικονικό.
- Τα υπ. αρ., και τιμολόγια πώλησης, εκδόσεως της επιχείρησης προς την επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 46.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. είναι στο σύνολο τους εικονικά.

Για τη φορολογική περίοδο **01/01/2016 – 31/12/2016**

- Σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση δεν εκδόθηκε Τιμ. Πώλησης για την πώληση 611.145 κιλών αξίας **128.340,45 €** ($611.145 \times 0,21 = 128.340,45$) πλέον Φ.Π.Α. κατά παράβαση των άρθρων 1§2,5§5,8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α § 1 του Ν.4174/2013 μετά την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016.
- Σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση δεν εκδόθηκε τιμολόγιο αγοράς για την προμήθεια 1.113.610 κιλών αξίας 167.041,50€ ($1.113.610 \times 0,15 = 167.041,50$ €), κατά παράβαση του άρθρου 8§11 του ν.4308/2014.
- Σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση δεν εκδόθηκε τιμολόγιο αγοράς για την προμήθεια 49.635 κιλών αξίας 14.890,50 € ($49.635 \times 0,30 = 14.890,50$ €), κατά παράβαση του άρθρου 8§11 του ν.4308/2014.
- Σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση δεν εκδόθηκε Τιμ. Πώλησης για την πώληση 41.600 κιλών αξίας **15.808,00 €** ($41.600 \times 0,38 = 15.808,00$) πλέον Φ.Π.Α. κατά

παράβαση των άρθρων 1§2,5§5,8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α § 1 του Ν.4174/2013 μετά την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016.

Για τη φορολογική περίοδο **01/01/2017 – 31/12/2017**

- Δεν εκδόθηκε σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση Τιμ. Πώλησης για την πώληση 292.440 κιλών αξίας **61.412,40 €** ($292.440 \cdot 0,21 = 61.412,40 \text{€}$) πλέον Φ.Π.Α. κατά παράβαση των άρθρων 1§2,5§5,8 και 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58§ 1 του Ν.4174/2013 μετά την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016.
- Δεν εκδόθηκε σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση Τιμ. Πώλησης για την πώληση 46.510 κιλών αξίας **17.673,80 €** ($46.510 \cdot 0,38 = 17.673,80 \text{€}$) πλέον Φ.Π.Α. κατά παράβαση των άρθρων 1§2,5§5,8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α § 1 του Ν.4174/2013 μετά την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016.

Δεν τηρείται ορθά ο λογαριασμός 38 - Ταμειακά διαθέσιμα, όπως προβλέπεται από το τις διατάξεις του άρθρου ν.4308/2015 (Ε.Λ.Π.). Ειδικότερα:

- Τηρείται ανακριβώς ο λογαριασμός Ταμείο
- Δεν τηρείται ο λογαριασμός - Καταθέσεις όψεως Τράπεζας , ενώ διαθέτει λογαριασμούς.

Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι οι συναλλαγές που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία και ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου 2016 και 2017 βάσει των διατάξεων του ν.4308/2015 (Ε.Λ.Π.) να είναι ανακριβείς.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος της διενεργήθηκε κατόπιν μηνυτήριας αναφοράς που κατατέθηκε από τον κ. στον Εισαγγελέα, το Μάρτιο του έτους 2016, σύμφωνα με την οποία ο αδελφός του μετέβη στο γραφείο του λογιστή του κ., και αφού ζήτησε και έλαβε το μπλοκ τιμολογίων του, εξέδωσε εν αγνοία του το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης συνολικής αξίας 52.836,99 € για δήθεν πώληση προς αυτόν 179.840 κιλών Όταν ο κ. πληροφορήθηκε το ως άνω γεγονός, ζήτησε από τον αδελφό του μέσω του λογιστή του κ., να επιστρέψει το πρωτότυπο τιμολόγιο, ενέργεια στην οποία δεν προέβη τελικά. Αντί αυτού, εξέδωσε τα υπ. αρ., και τιμολόγια πώλησης συνολικής αξίας 55.105,00 € προς τον κ., τα οποία παρέδωσε στον κ., ώστε με τον τρόπο αυτό να γίνει συμψηφισμός του Φ.Π.Α. όπως ισχυρίσθηκε ο καταγγελλόμενος στον κ....., με το υπ. αρ. τιμολόγιο.

Στην συνέχεια στις2016 ο κ. κοινοποίησε στον κ. την από2016 εξώδικη απάντηση – δήλωση, δυνάμει της οποίας, μεταξύ άλλων τον καλούσε να προσκομίσει στον λογιστή του το πρωτότυπο στέλεχος του υπ. αρ. τιμολογίου προκειμένου να ακυρωθεί, ενώ ταυτόχρονα

ζητούσε την ακύρωση των υπ. αρ., και τιμολογίων εκδόσεως του, αφού οι συναλλαγές δεν ήταν πραγματικές.

Στην ανωτέρω δικογραφία επισυνάπτεται και η από2016 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 του κ., όπου αυτολεξεί δηλώνει τα ακόλουθα:

«Τον Μάρτιο του 2016, ήρθε στο λογιστικό γραφείο που διατηρώ στην, ο του, ο οποίος μου ζήτησε το μπλοκ τιμολογίων του αδελφού του,, Του το έδωσα και όταν μου το επέστρεψε, ο πελάτης μου,, διαπίστωσε ότι είχε κοπεί το υπ. αρ. τιμολόγιο. Ο μου είπε ότι ποτέ δεν έλαβε χώρα η συναλλαγή που φαινόταν στο παραπάνω τιμολόγιο και μου ζήτησε να τηλεφωνήσω στον αδελφό του, για να φέρει το πρωτότυπο τιμολόγιο προκειμένου να το ακυρώσουμε. Πράγματι εγώ επικοινωνήσα μαζί του και του ζήτησα να μου φέρει το πρωτότυπο. Ωστόσο δεν μου το έφερε. Μετά από δύο μήνες περίπου, και ύστερα από συνεχείς ενοχλήσεις, μου έφερε τρία τιμολόγια (υπ. αρ.,..... και) και μου είπε ότι έτσι θα γίνει συμψηφισμός του Φ.Π.Α σε σχέση με το υπ. αρ. τιμολόγιο. Και πάλι ο πελάτης μου,, αντέδρασε τονίζοντας μου ότι δεν έγιναν ποτέ αυτές οι συναλλαγές και μου ζήτησε να ακυρωθούν αυτά τα τιμολόγια. Έκτοτε έχω ζητήσει κατ' επανάληψη από τον κ. να μου φέρει τα πρωτότυπα για να ακυρώσουμε τα παραπάνω τιμολόγια. Μέχρι και σήμερα όμως δεν έχει ανταποκριθεί με αποτέλεσμα, αν και εγώ δεν τα έχω καταχωρήσει στα βιβλία εσόδων - εξόδων του πελάτη μου κ., να υφίσταται ακόμη εκκρεμότητα».

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.** η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, σε εκτέλεση της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, συντάχθηκε, η από-**2020** Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α.. Απόρροια των διαπιστώσεων της έκθεσης αυτής ελέγχου ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, που προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2016 κατά 20.320,10 ΕΥΡΩ (από 58.260,39 σε 37.940,29). Η διαφορά οφείλεται στο γεγονός αυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών κατά 144.148,45 ΕΥΡΩ (όση είναι η συνολική καθαρή αξία των πωλήσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης) και ο αναλογών Φόρος εκροών κατά 20.320,10 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στον

προσφεύγοντα συνολικό ποσό ύψους **17.173,47 ΕΥΡΩ {14.876,05 χρεωστικό υπόλοιπο + 7.438,02 Πρόστιμο φόρου Άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. παρ. 2 - 5.140,60 Πρόστιμο φόρου Άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. παρ. 1 [ήτοι 2.297,42 Πρόστιμο φόρου Άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. παρ. 5 (διαφορά παρ. 2 – παρ. 1)]}**. Η διαφορά οφείλεται στο γεγονός ότι αυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών κατά 79.086,20 ΕΥΡΩ (όση είναι η συνολική καθαρή αξία των πωλήσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης) και ο αναλογών Φόρος εκροών κατά 10.281,21 ΕΥΡΩ, καθώς και ότι μεταφέρθηκε μικρότερο πιστωτικό υπόλοιπο φόρου από το προηγούμενο φορολογικό έτος κατά 20.320,10 ΕΥΡΩ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. προβαίνει σε αυτούσια υιοθεσία 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 υπάρχει απουσία διενέργειας αυτοτελών ελεγκτικών επαληθεύσεων και λοιπών ελεγκτικών πράξεων.
2. Υπάρχει πλημμελής στοιχειοθέτηση της εικονικότητας του υπ. αριθ. καθώς και των υπ. αριθ., και τιμολογίων πώλησης καθώς α) υπήρχε μία άτυπη σχέση εμπορικής συνεργασίας μεταξύ του προσφεύγοντος και του αδελφού του λήπτη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα ορισμένες μεταξύ τους συναλλαγές που εν τοις πράγμασι λάμβαναν χώρα να μην αποτυπώνονται λογιστικά και κατά επέκταση και φορολογικά, β) Το υπ. αριθ. Τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεως προς τον ίδιο εκδόθηκε το 2016 σύμφωνα με τα δελτία αποστολής. Η ποσότητα των 179.840 κιλών ήταν μέρος του συμβολαίου εξαγωγής που είχε να κάνει με αγοραστή του εξωτερικού, πώληση που δε θα μπορούσε να γίνει εάν δεν είχε την ποσότητα αυτή, γ) αναφορικά με τα τιμολόγια εκδόσεως από τον ίδιο προς τον αδελφό του είναι νόμιμα παραστατικά για πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν σε αυτόν. Ιδιαίτερα σχετικά με τον ισχυρισμό ότι η ποσότητα σπόρων που αναγράφεται στο υπ. αριθ. τιμολόγιο, κιλά είναι δυσανάλογη με την ποσότητα που απαιτούνταν για την καλλιέργεια στρεμμάτων αναφέρεται ότι ο αδελφός του καλλιεργούσε περισσότερες εκτάσεις από τις δηλωθείσες και ότι καλλιεργούσε και άλλα προϊόντα πλην του για τα οποία χρειαζόταν τους πωληθέντες από αυτόν σπόρους, δ) υπάρχει πλημμέλεια του φορολογικού ελέγχου καθώς συγχέει την παραγωγή του έτους 2015 με εκείνη του 2016. Τούτο αποδεικνύεται από το γεγονός ότι το επίμαχο υπ. αριθ. τιμολόγιο εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2016 για ποσότητα που άνηκε στην παραγωγή του 2015 (καλλιεργητική περίοδος 2014 – 2015), η φορολογική αρχή το έλαβε υπόψη ως εκδοθέν για την παραγωγή του 2016 (καλλιεργητική περίοδος 2015 – 2016).

3. Ο έλεγχος κακώς χρησιμοποίησε τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης καθώς είναι μη ασφαλής λόγω των ιδιομορφιών του αγροτικού επαγγέλματος. Επιπρόσθετα δε διενεργήθηκε αυτοψία για την ποσότητα του αλλά μόνο για την ποσότητα λιπάσματος
4. Δεν έγινε ορθή διενέργεια της απογραφής με αποτέλεσμα ο έλεγχος να είναι πλημμελής. Η αιτίαση ότι δεν εκδόθηκε τιμολόγιο πώλησης για την πώληση 611.145 κιλών αξίας 128.240,45 € ($611.145 \times 0,21 = 128.340,45$) πλέον Φ.Π.Α. είναι απόρροια της πλημμελούς από πλευράς της τέως λογίστριας του, κας, διαχείρισης των λογιστικών του υποθέσεων έως και το έτος 2016. Πιο συγκεκριμένα, η ανωτέρω ποσότητα των 611,145 κιλών, προέκυψε από την διαφορά μεταξύ της υπολειπόμενης ποσότητας που προέκυψε στις 31/12/2016 από την διενέργεια κλειστής αποθήκης, ήτοι 1.411.145 κιλών και της ποσότητας που αναγράφεται στις καταστάσεις απογραφής στις 31/12/2016, ήτοι 800.000 κιλά ($1.411.145 - 800.000 = 611.145$). Τα 1.411.145 κιλά προέκυψαν από λάθος της τέως λογίστριας στην απογραφή του έτους 2016, διότι είχε συμπεριλάβει και τα δύο είδη -απλός και πιστοποιημένος- χωρίς διάκριση μεταξύ τους. Εν τέλει στην απογραφή του 2017, τότε που ανέλαβε χρέη νέος λογιστής, ορθώς αφαιρέθηκε ο πιστοποιημένος και μόνο, για τον λόγο δε αυτό προέκυψε μια δικαιολογημένη διαφορά μεγαλύτερη του ενός τόνου. Η αιτίαση ότι στη φορολογική περίοδο 2016 δεν εκδόθηκε τουλάχιστον ένα τιμολόγιο αγοράς για την προμήθεια 1.113.610 κιλών αξίας 167.041,50 ΕΥΡΩ ($1.113.610 \times 0,15 = 167.041,50$ ΕΥΡΩ), καθώς στις/2016 εκδόθηκε το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης προς εταιρία της, ενώ η υπολειπόμενη ποσότητα για το συγκεκριμένο είδος στην ανωτέρω ημερομηνία ήταν 425.450 κιλά δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι παραγωγοί εξέδωσαν τιμολόγια πώλησης προς αυτόν αφότου έγινε η εξαγωγή στην, πρόκειται απλά για έκδοση των αναγκαίων στοιχείων σε μεταγενέστερο χρόνο (ετεροχρονισμένα).
5. Παραβίαση της υποχρέωσης διενέργειας αυτοτελών ελεγκτικών διαπιστώσεων για το διακριτό φορολογικό αντικείμενο του Φ.Π.Α..
6. Παραβίαση της 6^{ης} οδηγίας για το Φ.Π.Α. και της νεότερης 2006/112/EK (όπως τροποποιήθηκε δια της 2018/912/ΕΕ Οδηγίας. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δ.Ε.Ε. ως βάση επιβολής του φόρου λαμβάνεται μόνο ότι κατέβαλε ή ό,τι όφειλε να καταβάλει ο αγοραστής των προϊόντων και ο λήπτης των υπηρεσιών και κατά συνέπεια δεν είναι επιτρεπτός ο προσδιορισμός του φόρου επί τεκμαρτών προσδιορισμένη βάση όπως εν προκειμένω δια της μεθόδου κλειστής αποθήκης.
7. Στη χρήση 2017 νομίμως άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς δεν υφίστανται οι αντίστοιχες παραβάσεις και για αυτό δεν πρέπει να του επιβληθεί πρόστιμο.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά

φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 5 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «**1.** Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. **2.** Το λογιστικό σύστημα της οντότητας

παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. **3.** Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. **5.** Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 8 και 5 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «**8.** Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. **9.** Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «**4.** Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. **5.** Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Η οντότητα που έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «**1.** Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. 1α) Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β και 47γ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. **2.** Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 11 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «**1.** Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. **2.** Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση».

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. 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 ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 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 προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **34 του Ν. 4174/2013**: «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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με 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 μεν 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στις σχετικές από Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) και Πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α. (Αρ. 48 Ν.2859/2000) της, τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται πλήρως στη σχετική από/2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου ο έλεγχος διαπίστωσε, μεταξύ των άλλων, ότι:

α) το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 46.758,40 πλέον φ.π.α. με πραγματικό-υποκρυπτόμενο εκδότη τον, που ασκεί ομοίου αντικειμένου ατομικό επιτήδευμα και φερόμενο εκδότη τον είναι στο σύνολο του εικονικό.

- Επειδή σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του κ. στην μηνυτήρια αναφορά που κατέθεσε στον Εισαγγελέα, δεν πώλησε ποτέ τα εμπορεύματα που αναγράφονται στο υπό κρίση τιμολόγιο.

- Επειδή το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης και τα σχετικά εκδιδόμενα δικαιολογητικά έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, συντάχθηκαν από τον κ., εν αγνοία της ιδιοκτήτριας επιχείρησης
- Επειδή από τον έλεγχο των στοιχείων του κ. δεν προέκυψε η δυνατότητα πώλησης της συγκεκριμένης ποσότητας
- Επειδή από τις καταθέσεις των ιδιοκτητών Φ.Δ.Χ. που φέρονται ότι μετέφεραν τις συγκεκριμένες ποσότητες από την αποθήκη του κ. στην αποθήκη του κ., σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στα εκδιδόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, προέκυψε ότι οι συγκεκριμένες μεταφορές δεν πραγματοποιήθηκαν.
- Επειδή από την κατάθεση του κ. και ειδικότερα από τον ισχυρισμό του ότι «....μετά από κάποιο χρονικό διάστημα προσκόμισε ο τρία τιμολόγια έκδοσης του με αντισυμβαλλόμενο τον Μου είπε ότι αυτά εκδόθηκαν για συμψηφισμό με το Νο», εμμέσως προκύπτει η παραδοχή από τον κ. ότι η εν λόγω συναλλαγή ήταν μη πραγματική.

β) Τα υπ. αρ. και τιμολόγια πώλησης, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του προς την ατομική επιχείρηση του, συνολικής καθαρής αξίας 46.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. είναι στο σύνολο τους εικονικά.

- Επειδή σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του κ. στην μηνυτήρια αναφορά που κατέθεσε στον Εισαγγελέα, δεν παρέλαβε ποτέ τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα υπό έλεγχο τιμολόγια.
- Επειδή το υπ. αρ. το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης κρίθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι είναι στο σύνολο του εικονικό.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υπήρχε άτυπη σχέση εμπορικής συνεργασίας μεταξύ αυτού και του αδελφού του, και βάσει αυτής της σχέσης ορισμένες μεταξύ τους συναλλαγές, που εν τοις πράγμασι λάμβαναν χώρα, να μην αποτυπώνονται λογιστικά και κατά επέκταση και φορολογικά, είναι έωλος και αβάσιμος διότι αφενός δεν αποδεικνύεται αυτή η άτυπη σχέση και αφετέρου ακόμα κι αν γίνει δεκτό ότι υπήρχε, αυτό δεν νομιμοποιούσε τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές μεταξύ των δύο οντοτήτων (τιμολογίων / δελτίων αποστολής) όπως και τη μη παρακολούθηση λογιστικώς των μεταξύ τους συναλλαγών (πωλήσεις προϊόντων / υπηρεσιών, αποθήκευση εμπορευμάτων στις αποθήκες του άλλου), πόσο μάλλον την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, όπως αναφέρεται στις σελ. 15 – 16 της από Έκθεσης Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) της, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος στο υπόμνημα που κατέθεσε στην προαναφερόμενη υπηρεσία, η ποσότητα που φέρεται ότι παρέλαβε με τα υπ. αρ. δελτία αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης, φορτώθηκαν σε φορτηγά και στάλθηκαν με τα σχετικά δελτία αποστολής του ιδίου στο λιμάνι της Από τις καταθέσεις των ιδιοκτητών

Φ.Δ.Χ. που αναγράφονται στα υπ. αρ. δελτία αποστολής, προέκυψε ότι στις αντίστοιχες ημερομηνίες εκδόσεως των ανωτέρω, μετέφεραν από τις εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος για το λιμάνι με παραλήπτη την Κατά τον έλεγχο του λογ. 70.00.00.0036 « Πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού χονδρικά Φ.Π.Α. 13% » διαπιστώθηκε ότι στις /2016 καταχωρήθηκε το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης με λήπτη την εταιρία - Α.Φ.Μ. Από τον έλεγχο του στελέχους έκδοσης του υπ. αρ. ... τιμολογίου προέκυψε ότι η έκδοση του αφορούσε την πώληση 1.840.800 κιλών στην άνω εταιρεία, μέρος της ποσότητας του οποίου καλύφθηκε και από την φερόμενη αγορά ποσότητας από τον κ. με το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης. Χαρακτηριστικά αναφέρθηκε προς επίρρωση των ισχυρισμών του στο υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων «Δεν είναι δυνατόν να αγοράζω, ευνότητα, 'αέρα' και να πουλάω (εξάγω) 'αέρα'». Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει την ορθότητα των ισχυρισμών του ελεγχόμενου και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της απογραφής λήξης του έτους 2015 που προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση, προχώρησε σε διενέργεια ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης κατά το χρονικό διάστημα από 01.01.2016 - 10.03.2016 λαμβάνοντας υπόψη όλα τα τιμολόγια αγοράς, και πώλησης που προσκόμισε στον έλεγχο η ελεγχόμενη, εκτός του υπ. αρ. τιμολογίου αγοράς, προκειμένου να διαπιστωθεί η δυνατότητα πώλησης ποσότητας 1.840.800 κιλών, χωρίς τον υπολογισμό του επίμαχου τιμολογίου αγοράς. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε την δυνατότητα πώλησης ποσότητας 1.840.800 κιλών, προς την εταιρεία χωρίς τον υπολογισμό της ποσότητας που φέρεται ότι προμηθεύτηκε με το υπ. αρ. τιμολόγιο. Έτσι, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται.

Επειδή, όπως αναφέρεται στη σελ. 11 της από Έκθεσης Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) της: Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης, ο προσφεύγων φέρεται ότι πώλησε 38.000 κιλά σπόρου στον κ. Από την υπ. αρ πρωτ. κατάσταση ελέγχου αιτήσεων παραγωγών 2016 του, καθώς και από την δήλωση καλλιέργειας αγρότη έτους 2016 που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι την καλλιεργητική περίοδο 2015-2016 ο κ. καλλιέργησε σίτο σε 307,70 στρέμματα. Με δεδομένα τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι για την καλλιέργεια του απαιτείται για κάθε στρέμμα 16 με 25 κιλά σπόρου (πηγή:), ανάλογα με τις κλιματικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή και τη δομή του εδάφους, προκύπτει ότι η ποσότητα σπόρου που αναγράφεται στο υπ. αρ. τιμολόγιο (38.000 κιλά) είναι δυσανάλογη με την ποσότητα που απαιτείτο για την καλλιέργεια των 307,70 στρεμμάτων. Ήτοι $307,70 \cdot 25 = 7.692,50$ κιλά.

Βάσει των ανωτέρω ακόμα κι αν δεχθούμε ότι ο καλλιεργούσε τριπλάσιο αριθμό στρεμμάτων θα χρειαζόταν 23.077,50 κιλά σπόρων. Οπότε η ποσότητα των 38.000 κιλών συνεχίζει να θεωρείται δυσανάλογη.

Επειδή, όπως αναφέρεται ρητά στη σελ. 7 της από Έκθεσης Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) της: «Η έκδοση του υπ. αριθ. τιμολογίου πώλησης πραγματοποιήθηκε στις

.....-2016, ήτοι πριν τη συγκομιδή της καλλιεργητικής περιόδου 2015 – 2016». Δεν υπάρχει καμία πλημμέλεια στον διενεργηθέντα έλεγχο που να προέρχεται από σύγχυση της παραγωγής του έτους 2015 με εκείνη του έτους 2016.

Αναφορικά με το τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **23** του **Ν.4174/2013** 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036/2017 διευκρινίζεται ότι: «Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015».

Επειδή, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015 αναφέρεται ως βήμα ελέγχου και το βήμα 5.1.3 ποσοτική Καταμέτρηση. Επιπρόσθετα το βήμα ελέγχου της Κλειστής Αποθήκης εφαρμόζεται επί πολλά έτη (ενδεικτικά αναφέρουμε ΠΟΛ.1144/1998, ΠΟΛ.1046/1996), γεγονός που αποδεικνύει ότι η φορολογική αρχή τη θεωρεί αποτελεσματική μέθοδο για την αποκόμιση ασφαλών συμπερασμάτων.

Επειδή, όπως αναφέρεται στη σελ. 17 της από Έκθεσης Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) της, στις/2017 ο έλεγχος διενήργησε ποσοτική καταμέτρηση, παρουσία του προσφεύγοντος, των παρακάτω ειδών: α), β) και γ) σπόρος σε αποθηκευτικό χώρο του προσφεύγοντος, στη και συντάχθηκε Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης. Στο ανωτέρω έγγραφο επισημάνθηκε ότι στο δεύτερο αποθηκευτικό χώρο του προσφεύγοντος, στην περιοχή της, δεν υπήρχαν κατά την ημέρα του ελέγχου, ήτοι την/2017 αποθέματα των ανωτέρω ειδών.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έγινε ορθή διενέργεια της απογραφής με αποτέλεσμα ο έλεγχος να είναι πλημμελής και παντελώς αστήρικτος. Ο τρόπος όμως που παρουσιάζεται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, η ελεγκτική αυτή διαδικασία, τόσο για τον, την και τον , δε δημιουργούν αμφιβολίες για τα πορίσματα του ελέγχου, αλλά μάλλον βεβαιότητα για την ορθότητα αυτών.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η λογίστρια του έκανε λάθος στην απογραφή του 2016 και για το λόγο αυτό διαπιστώθηκε η διαφορά των 611.145 κιλών, μεταξύ της ποσότητας που διαπιστώθηκε με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης και της ποσότητας που είχε απογραφεί στις 31/12/2016, είναι ομοίως αστήρικτος και ατεκμηρίωτος.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η αιτίαση όπου στη φορολογική περίοδο 2016 δεν εκδόθηκε τουλάχιστον ένα τιμολόγιο αγοράς για την προμήθεια 1.113.610 κιλών αξίας 167.041,50 ΕΥΡΩ ($1.113.610 \times 0,15 = 167.041,50$ ΕΥΡΩ) καθώς στις /2016 εκδόθηκε το υπ. αρ. τιμολόγιο πώλησης προς εταιρία της, ενώ η υπολειπόμενη ποσότητα για το συγκεκριμένο είδος στην ανωτέρω ημερομηνία ήταν 425.450 κιλά δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι παραγωγοί εξέδωσαν τιμολόγια πώλησης προς αυτόν αφότου έγινε η εξαγωγή στην, πρόκειται απλά για έκδοση των αναγκαίων στοιχείων σε μεταγενέστερο χρόνο (ετεροχρονισμένα), είναι ομοίως αστήρικτος καθώς τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης που προσκομίστηκαν, από διάφορους προμηθευτές δεν μπορούν να αντιστοιχηθούν με το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο πώλησης. Επιπρόσθετα, αναγνωρίζει ότι όταν εξέδωσε το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο πώλησης δεν είχε στην κυριότητα του όλη την απαιτούμενη ποσότητα, καθώς οι παραγωγοί δεν είχαν εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία πώλησης.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: 1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.».

Επειδή, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εδράζεται στις σχετικές από Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) και Πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α. (Αρ. 48 Ν.2859/2000) της, τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται πλήρως στη σχετική από/2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατόπιν των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι διενεργήθηκε ιδιαίτερος έλεγχος για τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του Φ.Π.Α.

(Ν.2859/2000) και συντάχθηκε ιδιαίτερη και αυτοτελής έκθεση ελέγχου για τη φορολογία αυτή, στην οποία αναφέρεται ο τρόπος διενέργειας του ελέγχου, οι διαπιστωθείσες παραλείψεις – παραβάσεις του προσφεύγοντος και τα πορίσματα του ιδιαίτερου αυτού ελέγχου. Βάσει των πορισμάτων του ελέγχου προσδιορίστηκε η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος, ανά φορολογική περίοδο και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, με τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου δεν παραβιάστηκε η 6^η οδηγία του Φ.Π.Α. και η νεότερη 2006/112/EK (όπως τροποποιήθηκε δια της 2018/912/ΕΕ Οδηγίας) όπως ασαφώς υποστηρίζει ο προσφεύγων. Επισημαίνεται δε ότι η εφαρμογή της μεθόδου της κλειστής αποθήκης από τον έλεγχο, δεν οδηγεί σε τεκμαρτό υπολογισμό φορολογητέας ύλης, αλλά μπορεί να αποδείξει συγκεκριμένης αξίας φορολογικές παραβάσεις, με τη μη έκδοση ή με τη μη λήψη συγκεκριμένης αξίας φορολογικών στοιχείων, ανά περίπτωση.

Αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, στη σχετική από-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. τεκμηριώνονται πλήρως οι διαπιστώσεις που οδήγησαν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 5 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος..... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη

υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα κατά τον προσδιορισμό του προστίμου του άρθρου 58 Α Ν.4174/2013 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013. Λαμβάνοντας υπόψη ότι επιβλήθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** ποσό φόρου 5.140,60 ΕΥΡΩ με βάση την με αρ. 1761/2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρου 58Α § 1 - ν. 4174/2013, για το προαναφερόμενο φορολογικό έτος, ορθώς υπολογίστηκε το πρόστιμο ως ακολούθως:

Πρόστιμα άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. παρ. 2	7.438,02
ΜΕΙΟΝ: Πρόστιμα άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. παρ. 1	5.140,60
Πρόστιμα άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. παρ. 5 (Διαφορά παρ. 2- παρ.1)	2.297,42

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Περιγραφή	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά (δήλωσης απόφασης)
Αξία φορολογητέων εκροών	2.034.558,44	2.178.706,89	2.178.706,89	144.148,45
Αξία φορολογητέων εισροών	1.860.283,18	1.860.283,18	1.860.283,18	0,00
Φόρος εκροών	320.029,97	340.350,07	340.350,07	20.320,10

Υπόλοιπο φόρου εισροών	378.290,36	378.290,36	378.290,36	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	58.260,39	37.940,29	37.940,29	20.320,10
Χρεωστικό Υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	58.260,39	37.940,29	37.940,29	20.320,10
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

Με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

Περιγραφή	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά (δήλωσης απόφασης)
Αξία φορολογητέων εκροών	1.826.973,16	1.906.059,36	1.906.059,36	79.086,20
Αξία φορολογητέων εισροών	1.373.024,98	1.373.024,98	1.373.024,98	
Φόρος εκροών	277.895,65	288.176,86	288.176,86	10.281,21
Υπόλοιπο φόρου εισροών	293.620,91	273.300,81	273.300,81	20.320,10
Πιστωτικό Υπόλοιπο	15.725,26			15.725,26
Χρεωστικό Υπόλοιπο		14.876,05	14.876,05	14.876,05
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. παρ.2		7.438,02	7.438,02	7.438,02
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. παρ.1		5.140,60	5.140,60	5.140,60
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. παρ. (Διαφορά παρ. 2 – παρ. 1		2.297,42	2.297,42	2.297,42
Σύνολο φόρου για καταβολή		17.173,47	17.173,47	17.173,47
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	15.725,26			15.725,26
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.