



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-05-2022

Αριθμός απόφασης: 1097

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατά

α)της με αριθμό /29-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

β)της με αριθμό /28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του Ν 4174/2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

γ)της με αριθμό /28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και

δ) της με αριθμό /28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ .

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

Επί της από 31/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα ως προς την με αριθμ. /29-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν 4337/2015 και εκπρόθεσμα ως προς τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό /29-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 (από 01-01 έως 16-10-2015) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.130,12€, διότι κατά το διάστημα από 01-01 έως 16-10-2015 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 5.325,30€ πλέον ΦΠΑ 1,224,82€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 & 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.
- Με τη με αριθμό /28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 (από 01-01-2015 έως 16-10-2015) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 612,41€, διότι κατά το διάστημα από 01-01 έως 16-10-2015 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 5.325,30€ πλέον ΦΠΑ 1,224,82€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 & 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 (1.224,82€*50%).
- Με τη με αριθμό /28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα ποσό

φόρου ύψους 4.051,19€ και πρόστιμο άρθρου 58^A του Ν 4174/2013 ύψους 1.915,20€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 5.966,39€.

- Με τη με αριθμό /28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ο έλεγχος μείωσε τις δηλωθείσες ζημίες από 21.106,30€ σε 3.492,47€ και δεν προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή από τον προσφεύγοντα.

Δυνάμει της με αρ. /12-10-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό Εμπόριο Μεταχειρισμένων Επιβατηγών Μηχανοκίνητων Οχημάτων», ως προς την επεξεργασία φορολογικών στοιχείων που κατασχέθηκαν από την επιχείρησή του με την αριθμ...../2021 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησής του «..... ..» με ΑΦΜ: Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ...../2021 πληροφοριακό δελτίο, καθώς και η υπ'αριθμ...../2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τμήμα Α5 Κοζάνης στον εκδότη με ΑΦΜ:, από την οποία διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Ένας εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω εταιρία ήταν ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από τον ανωτέρω εκδότη προέκυψε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα έλαβε από την «..... ..» με ΑΦΜ: στο φορολογικό έτος 2015, τριάντα τρία (33) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής αξίας 21.665,02€. Από το σύνολο των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οκτώ (8) συνολικής καθαρής αξίας 5.325,30€ πλέον ΦΠΑ 1.224,82€ εκδόθηκαν από 01-01 έως 16-10-2015 και είκοσι πέντε (25) συνολικής καθαρής αξίας 12.288,53€ πλέον ΦΠΑ 2.826,37€ εκδόθηκαν από 17-10 έως 31-12-2015. Για την ως άνω παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης η από 23/11/2021 Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και εκδόθηκε η με αριθμ...../29-11-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015.

Οι υπόλοιπες προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 28-12-2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου ΦΠΑ και μερικού ελέγχου προστίμου ΚΦΔ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. /25-11-2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Αιτία του εν λόγω ελέγχου αποτέλεσαν οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ που συντάχθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Α΄ Υποδιεύθυνση, Τμήμα Α2, και διαβιβάστηκαν στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων με το με αριθμό πρωτ. /24-11-2021 έγγραφο της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος :

1)Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για τον καταλογισμό φόρων και προστίμων ενόψει της μη σύννομης κοινοποίησης των οικείων καταλογιστικών πράξεων στην προβλεπόμενη εκ του νόμου πενταετία. Η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έλαβε χώρα με τον τρίτο επικουρικό-εξαιρετικό τρόπο της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Συνεπώς η κοινοποίηση είναι μη σύννομη και άκυρη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις ΣτΕ 616/2021 και 618/2021. Μη νόμιμη βεβαίωση των επίμαχων φόρων και προστίμων.

2)Μη τέλεση των αποδιδόμενων εις βάρος του παραβάσεων-μη επαρκής θεμελίωση και απόδειξη από τη, φέρουσα πλήρες βάρος απόδειξης, φορολογική αρχή της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, ενόψει και της πλήρους ανταποδείξεως από πλευράς του προσφεύγοντα της πραγματοποίησης των εν θέματι συναλλαγών-Καλή πίστη στο πρόσωπο του προσφεύγοντα ως λήπτη των φερόμενων εικονικών στοιχείων.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του , από την οποία προκύπτει η τέλεση και το αντικείμενο των συναλλαγών, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία με συνημμένες φωτογραφίες που αποδεικνύουν το γεγονός ότι προμηθεύτηκε τα ειδικώς και λεπτομερώς αναγραφόμενα σε άπαντα τα οικεία παραστατικά υλικά από την εκδότρια και τιμολόγια και εξοφλητικές αποδείξεις που έχει εκδώσει η επιχείρηση του προσφεύγοντα προς έτερες εμπορικές οντότητες, προκειμένου να αποδείξει αφενός την τέλεση των φερόμενων ως εικονικών συναλλαγών και αφετέρου τη συνάφεια του αντικειμένου δραστηριότητας του προσφεύγοντα με αυτό του εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τη με αριθμ...../29-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν 4337/2015

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013, «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα

έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. (...).».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 της ΠΟΛ. 1064/2017 ορίζεται ότι «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ.γ, δ, ε Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. [.....] ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε νόμιμα την 29-11-2021 από τον υπάλληλο της ΔΟΥ Αμπελοκήπων,, στον ίδιο τον προσφεύγοντα, στην οικία του επί της οδού Ευκαρπία Θεσσαλονίκης. Ως εκ τούτου, το διάστημα των τριάντα (30) ημερών ξεκινούσε την 30-11-2021 και έληγε την 29-12-2021.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε **εκπρόθεσμα την 31/01/2022**, ήτοι μετά πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της με αριθμ. /29-11-2021 προσβαλλόμενης πράξης και ως εκ τούτου, για την εν λόγω πράξη πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Ως προς τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Ν 4174/2013 «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. [.....].».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν 4174/2013 και ειδικότερα στο άρθρο 5 ορίζεται ότι «Με το άρθρο 5 σκοπείται κατ'αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ παρατηρείται έλλειψη προσωπικού, εξαιτίας ίσως των πολυάριθμων συνταξιοδοτήσεων σε συνδυασμό με τις μετατάξεις και τα αντικίνητρα που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν.4024/2011 «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο- βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015». Αυξήθηκε συνεπώς δυσανάλογα ο αριθμός

των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και αντίστροφα μειώθηκε ο ρυθμός επιδόσεων πράξεων των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών που πρέπει να επιδίδονται με υπαλλήλους της υπηρεσίας, αφού εξάλλου, με τροποποίηση της σχετικής Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1188/2011 με την ΔΕΛ Α1139948 ΕΞ 2012 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β'2756/11-10-2012), ορίστηκε υποχρεωτική επίδοση με δικαστικούς επιμελητές μόνο όταν το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ.

Επιχειρείται επίσης ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη έχει θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων (αρθ.49 ν. 4055/2012 σε συνέχεια και των ήδη ισχυουσών διατάξεων του αρθ.22 του ν. 3979/2011 για την νόμιμη κοινοποίηση εγγράφων ηλεκτρονικά, με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών), προς την κατεύθυνση της επίστευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.».

Περαιτέρω, επισημαίνουμε ότι, κατά πάγια νομολογία¹, η διάταξη του άρθρου 8 παρ. 6 Ν. 3943/2011 και η κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα ΠΟΛ 1188/2011454, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ1043/2018, σύμφωνα με τις οποίες οι καταλογιστικές φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου πράξεις των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών άνω του 1.000.000 ευρώ πρέπει να επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση αυτού (άρθρο 5)².

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εισαγωγή με το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ της ηλεκτρονικής αποστολής και της συστημένης ταχυδρομικής επιστολής ως κύριων τρόπων επίδοσης των πράξεων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση δεν αποκλείει την επίδοση με δικαστικό επιμελητή ή αρμόδιο υπάλληλο της Φορολογικής Αρχής.

Η δε δικαστική απόφαση που επικαλείται ο προσφεύγων (ΔΕφΑθ 640/2021) αποτελεί μια εξαιρετική θέση της νομολογίας που αποκλίνει από την πάγια θέση της, σύμφωνα με την οποία, οι αναφερόμενοι στο άρθρο 5 του ΚΦΔ τρόποι κοινοποίησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν εναλλακτικώς από τη Φορολογική Διοίκηση, χωρίς να τίθεται ζήτημα ιεράρχησής τους. Άλλωστε, η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ' εδ. α' του ΚΦΔ, από τη στιγμή που δεν προβλέπει ποινή απαραδέκτου σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η σειρά αναγραφής των προβλεπόμενων τρόπων κοινοποίησης, αποτελεί μια ατελή διάταξη που επουδενί δύναται να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό της κοινοποίησης ως παράνομης και στην περαιτέρω αδρανοποίηση των συνεπειών που αυτή επιφέρει, μία από τις οποίες αποτελεί η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος

¹ ΔΕφΘεσ 744/2018, 2017/2018, 1080/2018, ΔΕφΤριπ 369/2018.

² Αυτό, άλλωστε συνάγεται και από την ΠΟΛ 1249/2014 (παρ. Δ 15), η οποία αναφέρει ότι η ΠΟΛ 1188/2011 εξακολουθεί να τελεί σε ισχύ και υπό τον ΚΦΔ.

του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα (πρβλ. ΔΠρΠατρ 151/2021, η οποίαπραγματεύεται με το ίδιο σκεπτικό το ζήτημα της έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μετά την παρέλευση ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου επί του κοινοποιηθέντος σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου κατ' άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΔ). Σημειωτέον ότι η υποχρέωση καταγραφής των λόγων για τους οποίους η κοινοποίηση με έναν από τους δύο κύριους τρόπους που προδιαγράφονται στο άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ είναι αδύνατη στη δεδομένη περίπτωση δεν μνημονεύεται ούτε στη διάταξη του εν λόγω άρθρου ούτε στις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας στις οποίες ρητώς τούτο παραπέμπει.

Τέλος, επισημαίνουμε ότι από τη στιγμή που η αιτιολογία της πράξης δύναται να προκύπτει, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 παρ. 2 ΚΔΔιαδ³, από τα στοιχεία του φακέλου και δεν επιβάλλεται από κάποια διάταξη η αναγραφή της στο ίδιο το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, συνεπακόλουθα και η αιτιολογία της επιλογής του τρόπου κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου δια των διατάξεων του ΚΔΔ δύναται να προκύπτει ομοίως από τα στοιχεία του φακέλου.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι επίμαχες πράξεις προσδιορισμού φόρου επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα δια του αρμοδίου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, δίχως να αναγράφονται επί της έκθεσης επίδοσης οι λόγοι που καθιστούσαν αδύνατη την κοινοποίησή τους με κάποιον από τους δύο βασικούς τρόπους επιδόσεων πράξεων σε φυσικά πρόσωπα, ήτοι ηλεκτρονικώς ή με συστημένη ταχυδρομική επιστολή. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο λόγος που επιλέχθηκε η κοινοποίηση δια των διατάξεων του ΚΔΔ έναντι των υπολοίπων τρόπων κοινοποίησης που μνημονεύονται στο άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ δεν είναι άλλος από τα στενά χρονικά περιθώρια που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Αρχή να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα τις επίμαχες πράξεις (φορολογικού έτους 2015), καθώς αυτές εκδόθηκαν στις 30-12-2021 και συνεπώς έπρεπε να κοινοποιηθούν έως τις 31-12-2021.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι η επίδοση των επίμαχων πράξεων προσδιορισμού φόρου τυγχάνει καθόλα νόμιμη.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η περίπτωση η της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν 4174/2013, τέθηκε ως επικουρικός-εξαιρετικός τρόπος επίδοσης προς το σκοπό της εξοικονόμησης ανθρώπινων και οικονομικών πόρων και τον εκσυγχρονισμό της λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης, χωρίς ωστόσο, εφόσον η τελευταία κρίνει αναγκαία την επίδοση με δικαστικό επιμελητή ή αρμόδιο υπάλληλό της να καθίσταται εξ αυτού του λόγου και μόνο μη νόμιμη και κατ'επέκταση άκυρη η κοινοποίηση των εκάστοτε πράξεων.

³ Βλ. και ΔΕφΘεσ 2662/2018, ΔΕφΑθ 4777/2018.

Επειδή, με την παραλαβή των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου από τον προσφεύγοντα, συντελέσθηκε η απαιτούμενη εκ του νόμου κοινοποίηση.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την 29-05-2016 την με αριθμ..... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Επιπλέον, υπέβαλε την 29-01-2016 την με αριθμό καταχώρησης περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01-10-2015 έως 31-12-2015. Συνεπώς η εκ του νόμου προβλεπόμενη πενταετής προθεσμία παραγραφής άρχεται την 31-12-2016 και ολοκληρώνεται την 31-12-2021.

Επειδή, η κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων συντελέσθηκε την 30-12-2021, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του Ν 4174/2013, υπό την αρχική του μορφή “ Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών

στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκησης.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4α Ν.4337/2015, το οποίο κατά το [άρθρο 23](#) του ιδίου νόμου ισχύει από 17-10-2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 Ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του Ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24-12-2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α΄ και β΄ της παρ. 2 και της περ. Α΄ της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α΄ 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

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 οποιοσδήποτε 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του

δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

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 ύπαρξής 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 στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. 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, στην περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περίΦ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.** Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,** γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.....».

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 23/11/2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 και Ν 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διότι:

Ως προς τον εκδότη Α.Φ.Μ.:

- Ο έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων προς αρκετές επιχειρήσεις σε όλη την Ελλάδα, συμπεριλαμβανομένης και της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Ο εξέδωσε προς την ελεγχόμενη επιχείρηση τριάντα τρία (33) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 17.613,83 ευρώ για το έτος 2015.

Σχετικά με την συναλλακτική δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές δυνατότητες του εκδότη
.....:

- Αναφορικά με τις αγορές, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν πραγματοποιεί συναλλαγές με άλλες εμπορικές επιχειρήσεις των οποίων το αντικείμενο δραστηριότητάς τους να είναι συναφές με το αντικείμενο δραστηριότητάς της.
- Δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συναλλαχθεί με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού, ικανών να εκτελέσουν χωματουργικές εργασίες.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τη χρήση 2015 δε διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, ικανό να δραστηριοποιηθεί σε χωματουργικές εργασίες ή στη μεταφορά μεγάλου βάρους ανταλλακτικών αυτοκινήτων, παλαιών σιδηρών κλπ, παρά μόνο διαθέτει φορτηγό μικρού μικτού βάρους και 2 φορτηγά με ανυψωτικό μηχάνημα.
- Σχετικά με τα μηχανήματα έργου, προκύπτει από την αλληλογραφία της ΥΕΔΔΕ με το τμήμα Μητρώου μηχανημάτων έργου του Υπουργείου Μεταφορών και Υποδομών, ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δε διέθετε κατά την ελεγχόμενη χρήση 2015 αλλά ούτε και μετέπειτα μηχανήματα έργου.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την χρήση 2015 δεν απασχόλησε προσωπικό κατά την εκτέλεση των διαφόρων δραστηριοτήτων της.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, αφού έλαβε υπόψη τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 23/11/2021 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ. (Ν. 4308/2014) & ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου:

- Στα 31 φορολογικά στοιχεία αναφέρεται η ένδειξη μετρητοίς, πρακτική που συνηθίζεται σε εικονικές συναλλαγές. Επίσης για να δικαιολογείται η πληρωμή των παραπάνω παραστατικών με μετρητά, το μεγαλύτερο μέρος αυτών εμφανίζονται να είναι καθαρής αξίας έως και 500,00 ευρώ, με προφανή επιδίωξη των «συναλλασσομένων» την καταστρατήγηση των διατάξεων του αρθρ. 23 Ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, βάσει των οποίων επιβάλλεται η πληρωμή των φορολογικών παραστατικών αξίας άνω των 500 ευρώ με την χρήση τραπεζικού μέσου, αλλιώς η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται.
- Στα 2 φορολογικά στοιχεία που η καθαρή αξία είναι άνω των 500,00 ευρώ η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό πληρωμής μέσω τράπεζας ή επιταγής.
- Παρατηρείται η κατάτμηση της πλειονότητας των συναλλαγών με την έκδοση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας μικρότερης των 500,00€, προκειμένου να αποφευχθούν τα όσα ορίζονται στο άρθρο 23 περίπτωση β' του ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο από 01/01/2014 για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμα επιταγή.

- Διαπιστώθηκε η καταχώρηση των επίμαχων τιμολογίων πώλησης στο βιβλίο εσόδων εξόδων της λήπτριας επιχείρησης, όπως προκύπτει από τα φωτοαντίγραφα των σελίδων του βιβλίου εσόδων εξόδων, τα οποία διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας.

Στο πλαίσιο του ελέγχου ζητήθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, τον τρόπο με τον οποίο γινόταν η επικοινωνία με τον «.....», καθώς επίσης και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία που αφορά τις ανωτέρω συναλλαγές.

Αναφορικά με τις ως άνω επίμαχες συναλλαγές, ο , κατέθεσε την με αριθ. Πρωτ. /08-06-2021 υπεύθυνη δήλωση, αναφέροντας αυτολεξεί:

«ΒΡΗΚΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΜΕ ΑΦΜ, ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ ΣΤΟ ΔΙΑΔΥΚΤΙΟ. ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ. ΟΙ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΓΙΝΟΝΤΟΥΣΑΝ ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ, ΧΩΡΙΣ ΝΑ ΓΝΩΡΙΖΩ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΜΕ ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ. Η ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΓΙΝΟΤΑΝ ΜΕ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ. ΤΑ ΑΠΟΚΟΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΟΥΝ. Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΓΙΝΟΝΤΑΝ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ».

Από την εξέταση του περιεχομένου της υπεύθυνης δήλωσης, προκύπτει ότι ο ανωτέρω επιχειρηματίας δεν γνώρισε τον φερόμενο εκδότη των ανωτέρω τιμολογίων, αφού αναφέρει ότι οι παραγγελίες πραγματοποιούνταν τηλεφωνικά, οι συναλλαγές δηλαδή πραγματοποιήθηκαν με ένα πρόσωπο για το οποίο δεν προκύπτει με σιγουριά το ποιος ήταν, δεν παρείχε επαρκείς διευκρινίσεις αναφορικά με τον τρόπο μεταφοράς των εμπορευμάτων που φέρεται ότι παραδόθηκαν και πληρώθηκαν με μετρητά, συνεπώς ο ανωτέρω επιχειρηματίας δεν παρέθεσε κανένα αξιόπιστο αποδεικτικό στοιχείο προκειμένου να αποδείξει ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της υπ' αριθμ. /2021 έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε για τον εκδότη με ΑΦΜ:....., η έδρα επιχείρησης λόγω του μικρού μεγέθους της δεν δικαιολογεί όλες τις δραστηριότητες της, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές και γενικά δε βρέθηκε κανένα στοιχείο πως λειτούργησε οποιαδήποτε στιγμή πραγματικά.

Επειδή, ο προσφεύγων παραδέχθηκε ότι ουδέποτε γνώρισε τον φερόμενο εκδότη , αφού αναφέρει ότι οι παραγγελίες πραγματοποιούνταν τηλεφωνικά.

Επειδή, τα τριάντα ένα (31) εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι καθαρής αξίας μέχρι και 500,00€ και αναγράφεται η ένδειξη μετρητοίς, πρακτική που συνηθίζεται σε εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, για τα δύο 2 φορολογικά στοιχεία που η καθαρή αξία είναι άνω των 500,00€ ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό πληρωμής μέσω τράπεζας ή επιταγής.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν παρέχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.

Κατόπιν των προαναφερθέντων ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι **οι εξεταζόμενες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν επ' ουδενί από την εκδότρια επιχείρηση , καθώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε παροχή ή πώληση αγαθών, και η προσφεύγουσα επιχείρηση με ΑΦΜ: έλαβε, για τη χρήση 2015, τριάντα τρία (33) εικονικά τιμολόγια για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.....»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών προσκόμισε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και φωτογραφίες ανταλλακτικών ισχυριζόμενος ότι αυτά αποτελούν τα ανταλλακτικά που προμηθεύτηκε με τα σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ωστόσο, οι εν λόγω φωτογραφίες δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτές ως απόδειξη της πραγματοποίησης της συναλλαγής, καθώς δεν είναι δυνατό να ταυτοποιηθούν με τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, προσκόμισε τιμολόγια και εξοφλητικές αποδείξεις της επιχείρησής του προς έτερες εμπορικές οντότητες. Ωστόσο, δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτά ως απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με τα υλικά-ανταλλακτικά των υπό κρίση συναλλαγών, αλλά και δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν με τα αναγραφόμενα στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Τέλος, ο προσφεύγων προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, με την οποία βεβαιώνεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών και ο τρόπος εξόφλησης αυτών (μετρητοίς), η οποία ωστόσο δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά το φορολογικό έτος 2015, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την

έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ., είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση έναρξης επαγγέλματος στην φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τα είδη που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν 4174/2013 «*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 δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:

α)ως απαράδεκτης λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της, κατά της υπ'αριθμ. /29-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και
β) την επικύρωση των με αριθμό, και/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ.2δ του Ν 4174/2013, οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αντιστοίχως, φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

1)Με αριθμό /28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ.2δ του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015: 612,41€.

2)Με αριθμό /28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015:5.966,39€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

3)Με αριθμό /28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015: μείωση ζημίας ποσού 17.613,83€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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