



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.01.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 71

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) φόρος ποσού 79.060,30 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 39.530,15 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.794,53 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 133.384,98 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας α) ποσού 167.612,50 € τριάντα τριών (33) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής από τον με Α.Φ.Μ., β) και ποσού 20.944,24 € δαπανών (λογιστικών διαφορών), βάσει των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και ν. 4174/2013 και της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, (αρ. πρωτ. εισ.) σύμφωνα με το οποίο ο, ΑΦΜ ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και στους λήπτες αυτών συμπεριλαμβανόταν και ο προσφεύγων.

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

- 1) Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας, καλή πίστη κατά τον χρόνο λήψης των στοιχείων.
- 2) Παράλειψη κοινοποίησης επισυναπτόμενων εγγράφων - παραβίαση δικαιώματος δικαστικής προστασίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή οριζόταν: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)..., β)..., γ)..., δ)...., 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «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 συμμετοχος. 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 συμμετοχος. 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώςαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν

μεταγενεστέρας), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 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, με το 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο

διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας 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 εχώρησε 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 εν λόγω έκθεσης, 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, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να

εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, με αφορμή το με αριθμό δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισ.), διαπιστώθηκαν για τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων τα κάτωθι:

- Ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση δυνάμενος να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, αγορές ή πωλήσεις, δεδομένου ότι δεν απασχόλησε προσωπικό, δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό. Δεν προκύπτει να προέβη στην αγορά των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε σε άλλες επιχειρήσεις.

- Δεν προσκόμισε στην ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης τα λογιστικά αρχεία του (βιβλία και στοιχεία) τα οποία ζητήθηκαν με σχετική πρόσκληση, με αποτέλεσμα να μην καθίσταται δυνατή η διακρίβωση του είδους των εμπορευμάτων που φέρεται να πωλήθηκαν.

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του που τηρούσε στην, στην και στην προέκυψε ότι όλες οι κινήσεις είναι χαρακτηριστικά παραδείγματα πρόσδοσης νομιμοφάνειας σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ του ιδίου και των ληπτριών επιχειρήσεων καθώς σε α) κάθε κατάθεση από λήπτρια επιχείρηση ακολουθούσε ανάληψη ισόποσου ποσού από τον ίδιο την ίδια μέρα και τις περισσότερες φορές οι κινήσεις αυτές ήταν συνεχόμενες, β) οι περισσότερες καταθέσεις και αναλήψεις πραγματοποιούνταν στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα γεγονός που σημαίνει ότι εκδότης και λήπτης προσέρχονταν ταυτόχρονα στα καταστήματα της τράπεζας, γ) πραγματοποιούνταν εξόφληση την ίδια μέρα δύο τιμολογίων σε διαφορετικό χρόνο, από την ίδια λήπτρια επιχείρηση προκειμένου να κατατεθούν τα χρήματα για την εξόφληση του πρώτου τιμολογίου να γίνει ανάληψη από τον, έτσι ώστε να επανακατατεθούν για την εξόφληση του δεύτερου τιμολογίου.

- Η πρακτική που ακολουθήθηκε μετά την επιβολή του capital control εντός του έτους 2015, προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια σε ανύπαρκτες συναλλαγές ήταν η πληρωμή με ταχυδρομικές επιταγές μέσω ΕΛ.ΤΑ., δηλαδή πληρωμή με μετρητά. Διαπιστώθηκε απ' τον έλεγχο ότι απ' τις λήπτριες επιχειρήσεις εκδίδονταν από μία ως και δέκα επτά επιταγές την ημέρα. Επίσης προκύπτει ότι, όταν η αξία του τιμολογίου υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 ευρώ, εκδίδονταν περισσότερες ταχυδρομικές επιταγές, ανάλογα με την αξία του τιμολογίου (όπως δηλώθηκε απ' τα ΕΛ.ΤΑ, η εξόφληση με μετρητά επιταγής γινόταν μόνο εάν αυτή δεν υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 ευρώ). Χαρακτηριστικό παράδειγμα του τρόπου εξόφλησης με ταχυδρομικές επιταγές είναι και η περίπτωση της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης του

- Εκδίδονταν συνεχόμενα στοιχεία ανά λήπτρια επιχείρηση, υπήρχαν λάθη στις αθροίσεις και αλλαγμένες ημερομηνίες και νούμερα (στοιχείων). Μάλιστα υπήρχαν φορολογικά στοιχεία προσυμπληρωμένα με την επωνυμία της λήπτριας επιχείρησης και το μεταφορικό μέσο έτοιμα να εκδοθούν κατά παραγγελία.

- Όσον αφορά τα μεταφορικά μέσα, φέρεται να χρησιμοποιήθηκε το Φ.Ι.Χ ιδιοκτησίας

του την περίοδο που αυτό ήταν σε ακινησία. Δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στα περισσότερα εκδοθέντα στοιχεία, εκεί δε όπου αναγράφεται είναι ιδιοκτησίας είτε του ιδίου του εκδότη, είτε της λήπτριας επιχείρησης. Επιπλέον, καμία μεταφορά δεν εμφανίζεται να πραγματοποιείται από Φ.Ι.Χ. παρά τον τεράστιο όγκο συναλλαγών και δη πολλαπλών μεταφορών τις ίδιες μέρες. Η διακίνηση των εμπορευμάτων φέρεται να πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με ορισμένα εκ των επίμαχων τιμολογίων με ΙΧ φορτηγά οχήματα που βρίσκονταν στην κατοχή του προσφεύγοντος με αριθμούς κυκλοφορίας και Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο ούτε συνυποβάλλει με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή του αποδεικτικά στοιχεία για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, όπως αποδείξεις διοδίων ή αγοράς πετρελαίου κίνησης στις αντίστοιχες ημέρες της μεταφοράς και έκδοσης των φορολογικών παραστατικών, πολλώ δε μάλλον δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία του παραστατικά αντίστοιχων δαπανών. Σε δεκατέσσερα δε εκ των επίμαχων τιμολογίων οι μεταφορές εμφανίζονται να πραγματοποιήθηκαν όχι με όχημα ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, όπως όλως αβασίμως ισχυρίζεται, αλλά με το Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας του

- Πολλές από τις επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον παραπάνω εκδότη έλαβαν τοιαύτα και από άλλες συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία κατά το φορολογικό έτος 2016, τριάντα τρία (33) φορολογικά στοιχεία που αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αξίας 167.612,50€ χωρίς Φ.Π.Α., από τον, Α.Φ.Μ.

Όσον αφορά την εξόφληση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις κινήσεις του λογαριασμού GR..... που τηρεί ο στην προκύπτει ότι τα Τ.Δ.Α. (αξίας 5.362,50 €), (αξίας 4.820,00 €) και Τιμ. (αξίας 250,00 €) φέρονται να εξοφλήθηκαν με μεταφορά χρηματικών ποσών απ' την λήπτρια ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά το έτος 2016, ενώ τα Τιμολόγια σειρά Β (αξίας 6.450,00 €) και (αξίας 5.000,00 €) φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μεταφορά χρημάτων από τον προσφεύγοντα το έτος 2017.

Για τα υπόλοιπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προσκομίσθηκαν απ' την λήπτρια επιχείρηση παραστατικά εξόφλησης μέσω των ΕΛΤΑ, ως αναλυτικά αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα.

Α/Α	Είδος στοιχείου και αριθμός	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αριθμός ταχ. επιταγής	Ποσό	Ημερομηνία	Ωρα
1	6.120,00	.....	1.120,00	.....	.....
2	4.475,00	.....	4.475,00	.....	.....
3	5.518,50	.....	5.518,50	.....	.....
4	4.416,50	.....	4.416,50	.....	.....
5	5.460,00	.....	5.460,00	.....	.....
6	5.313,00	.....	5.313,00	.....	.....

7	.....	.....	8.600,00	Εκδόθηκαν δύο ταχυδρομικές επιταγές	4.300,00 4.300,00	.....	.....
8	.....	.....	6.750,00	Εκδόθηκαν δύο ταχυδρομικές επιταγές	1.750,00 5.000,00	.....	.....
9	.....	.....	1.200,00		1.200,00	.....	.....
10	.....	.....	5.800,00	.....	5.800,00	.....	.....
11	.....	.....	4.640,00	.....	4.640,00	.....	.....
12	.....	.....	3.905,00	.....	3.905,00	.....	.....
13	.....	.....	5.400,00	.....	5.400,00	.....	.....
14	.....	.....	4.562,50	.....	4.562,50	.....	.....
15	.....	.....	5.235,00	.....	5.235,00	.....	.....
16	.....	.....	6.480,00	.....	5.000,00 1.480,00	.....	.....
17	.....	.....	5.202,00	.....	5.202,00	.....	.....
18	.....	.....	250,00	.....	4.400,00 4.400,00	.....	.....
19	.....	.....	5.436,00	.....	5.436,00	.....	.....
20	.....	.....	5.590,00	.....	5.590,00	.....	.....
21	.....	.....	3.749,00	.....	3.749,00	.....	.....
22	.....	.....	4.290,00	.....	4.290,00	.....	.....
23	.....	.....	4.436,00	.....	4.436,00	.....	.....
24	.....	.....	5.495,50	.....	5.495,50	.....	.....
25	.....	.....	2.688,00	.....	2.688,00	.....	.....
26	.....	.....	5.724,00	.....	5.724,00	.....	.....
27	.....	.....	5.580,00	.....	5.580,00	.....	.....
28	.....	.....	4.864,00	.....	4.864,00	.....	.....
				Σύνολο	140.730,00		

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων ταχυδρομικών επιταγών διαπιστώθηκαν τα εξής:

• Σε έξι ημερομηνίες, ήτοι στις,,,, και εκδόθηκαν, προς εξόφληση είκοσι τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα τριάντα δύο ταχυδρομικές επιταγές, όλες στο κατάστημα των ΕΛΤΑ στην Ιωνία Θεσσαλονίκης (και μάλιστα με την παρουσία του,) αν και ο διαμένει στην Λάρισα. Ειδικότερα εκδόθηκαν:

- Στις τέσσερις ταχυδρομικές επιταγές απ' τις έως τις
- Στις τέσσερις ταχυδρομικές επιταγές από τις έως τις
- Στις δυο ταχυδρομικές επιταγές από τις έως τις
- Στις έντεκα ταχυδρομικές επιταγές από τις έως τις
- Στις τέσσερις ταχυδρομικές επιταγές από τις έως τις
- Στις επτά ταχυδρομικές επιταγές από τις έως τις

Όταν η αξία του τιμολογίου υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00€, εκδίδονταν δύο τραπεζικές επιταγές, καθώς όπως δηλώθηκε προφορικά από τα ΕΛΤΑ στην ελέγχουσα φορολογική αρχή, η εξόφληση με μετρητά επιταγής, γινόταν μόνο εάν αυτή δεν υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00€.

Ο ανωτέρω τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων προδίδει προσπάθεια των αντισυμβαλλομένων να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές τους αλλά και ανακύκλωση χρημάτων.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής, περί εικονικότητας και καλοπιστίας του ως λήπτη, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. ... 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβιάζεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1232/29-11-1999 έγινε δεκτή η άποψη της μειοψηφίας στη υπ' αριθμ. 460/1999 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ...».

Επειδή, από τον φάκελο της υπό κρίσης υπόθεσης δεν προκύπτει να υπέβαλε ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του φορολογικού ελέγχου αίτημα για κοινοποίηση της από έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) για τον, Α.Φ.Μ.

Επειδή, στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και ν. 4174/2013 και μερικού φορολογικού ελέγχου ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μετά των οικείων προσβαλλόμενων πράξεων αναφέρονται διεξοδικά τα σημεία της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που αφορούν στις συναλλαγές του εκδότη των φορολογικών

στοιχείων με τον προσφεύγοντα, καθώς και οι λόγοι για τους οποίους τα εκδοθέντα από τον, Α.Φ.Μ. υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράλειψης κοινοποίησης επισυναπτόμενων εγγράφων και παραβίασης του δικαιώματος δικαστικής προστασίας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	79.060,30€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	39.530,15€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.794,53€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	133.384,98€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.