



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1041e

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10
Τ. Κ. : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail: ded.thess@aaade.gr
Url: www.aaade.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (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 22-06-2023 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /22-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕ,

β) της υπ' αριθμ. /22-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ Ν. 4174/2013 και 79 Ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕ,

γ)της υπ'αριθμ./22-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕ και

δ)της υπ'αριθμ./22-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του ΕΛΚΕ

7.Τα από 31/10/2023 και 13/11/2023 συμπληρωματικά υπομνήματα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-06-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./22-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.203,50€ λόγω λήψης τον Αύγουστο του 2015, τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 219,60€, 216,00€, 3.668,40€ και 1.404,76€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 του Ν.4308/2014 και 13 παρ.1 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του Ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο 40 % επί της καθαρής αξίας κάθε φορολογικού στοιχείου.

Με την υπ' αριθμ./22-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ Ν. 4174/2013 και 79 Ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 358,06€ λόγω λήψης τον Αύγουστο του 2015, τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 219,60€ πλέον ΦΠΑ 28,54€, 216,00€ πλέον ΦΠΑ 28,08€, 3.668,40€ πλέον ΦΠΑ 476,89€ και 1.404,76€ πλέον ΦΠΑ 182,61€, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, κατά παράβαση του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 1 περ. β & ε και παρ.2 περ. δ του ΚΦΔ, όπως ίσχυε, και του άρθρου 79 Ν.4472/2017, ήτοι πρόστιμο 50 % επί του αναλογούντος ΦΠΑ εκάστου φορολογικού στοιχείου.

Με την υπ' αριθμ./22-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου τουΕΛΚΕ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 1.432,28€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 716,14€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 119,68€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.268,10€.

Με την υπ' αριθμ./22-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕ, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο 716,12€ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 214,84€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 930,96€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 19-05-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013, μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 και επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 Ν.4472/2017 του ΕΛΚΕ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ...../29-11-2022 εντολής του Προϊσταμένου του.

Ειδικότερα, αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ. /01-08-2022 Δελτίο πληροφοριών του, σύμφωνα με το οποίο, η οντότητα «.....», στη χρήση 2015, υπέπεσε σε εξακόσια πενήντα πέντε (655) παραβάσεις, διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 3.752.995,12€ πλέον Φ.Π.Α. 487.889,37€, και μεταξύ των οντοτήτων που τα έλαβαν, είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.508,76 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 716,12 ευρώ, στη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015. Σχετικά εστάλη στο ΕΛΚΕ η από 29-12-2021 έκθεση μερικού ελέγχου του που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση, από τον έλεγχο της οποίας διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για "επιχείρηση τυπικά μόνο υπαρκτή αλλά κατ'ουσία ανύπαρκτη", που είχε το ρόλο «αχυρανθρώπου», καθώς για επιμέρους συναλλαγές προέκυψε ότι τρίτα πρόσωπα λειτούργησαν ως υποκρυπτόμενοι, τα οποία, ωστόσο, δεν προέκυψε να λειτούργησαν ως υποκρυπτόμενοι στο σύνολο των συναλλαγών, για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Για τον λόγο αυτό, ο έλεγχος που διενεργήθηκε για την εκδότρια επιχείρηση έκρινε ότι το σύνολο των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε, είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ενώ, μεγάλο μέρος των συναλλαγών δεν πραγματοποιήθηκε και είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους, δεν κατέστη δυνατόν να προσδιοριστεί με ακρίβεια για κάθε λήπτη το πλήθος και η αξία των συναλλαγών που δεν πραγματοποιήθηκαν.

Εν συνεχεία, το ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης επέδωσε στον προσφεύγοντα την υπ'αριθμ. /03-02-2023 πρόσκληση άρθρου 14 ΚΦΔ, με την οποία ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της ελεγχόμενης περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015. Προσκομίστηκαν και κατασχέθηκαν τα τιμολόγια πώλησης έκδοσης της οντότητας, Α.Φ.Μ., τα στοιχεία των οποίων αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

α/α	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία	Περιγραφή προϊόντων
1	TIM/.....-08-2015 ΣΕΙΡΑ Α	219,60	28,54	248,14	ΣΙΤΑΡΙ ΧΥΜΑ, Kg 1.220, ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ 0,180
2	TIM/.....-08-2015 ΣΕΙΡΑ Α	216,00	28,08	244,08	ΣΙΤΑΡΙ ΧΥΜΑ, Kg 1.200, ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ 0,180
3	TIM/.....-08-2015 ΣΕΙΡΑ Α	3.668,40	476,89	4.145,29	ΣΙΤΑΡΙ ΧΥΜΑ, Kg 1.220, ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ 0,180
4	TIM/.....-08-2015 ΣΕΙΡΑ Α	1.404,76	182,61	1.587,37	ΚΡΙΘΑΡΙ ΧΥΜΑ, Kg 8.120, ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ 0,173
	ΣΥΝΟΛΟ:	5.508,76	716,12	6.224,88	

Κατόπιν ελέγχου των βιβλίων και υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω τιμολόγια καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων - εξόδων γ' τριμήνου 2015, συμπεριλήφθηκαν

στις εκπιπτόμενες δαπάνες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και εξέπεσαν τον αντίστοιχο φόρο εισροών, σύμφωνα με την με αρ./23-10-2015 περιοδική δήλωση ΦΠΑ. Περαιτέρω, τοΕΛΚΕ, ύστερα από έλεγχο και αξιολόγηση των όσων δήλωσε και των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων σχετικά με τις υπό κρίση συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση, τη μεταφορά των προϊόντων και την εξόφληση των τιμολογίων, έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία έκδοσης της οντότητας «....., Α.Φ.Μ. που είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 § 5, 8, 9, 11, και 15 του Ν.4308/2014, που επισύρει την επιβολή διοικητικών κυρώσεων σύμφωνα με το άρθρο 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015. Επιπλέον, το σύνολο της αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 και δεν εκπίπτει ο φόρος εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/31-03-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 ΚΦΔ με τους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καλώντας τον να υποβάλλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ./20-04-2023 υπόμνημα απόψεων, αλλά οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 25-05-2023, σύμφωνα με την από 25-05-2023 έκθεση επίδοσης του ΕΛΚΕ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς ο έλεγχος αφορά τη χρήση 2015, εφαρμοστέα είναι η πενταετής παραγραφή του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ενώ δεν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς το ποσό του εισοδήματος που καταλογίζεται είναι 1.432,28€ και του ΦΠΑ είναι 716,12€, δηλαδή χαμηλότερα από το ύψος της φοροδιαφυγής κατά το άρθρο 66 ΚΦΔ.

2. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Από τον έλεγχο του εκδότη δεν κατέστη δυνατόν να προσδιοριστεί ποιες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν και είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Εν συνεχεία, ο έλεγχος του ΕΛΚΕ επικεντρώνει το σύνολο των επισημάνσεων του στην εκδότρια επιχείρηση και ιδιαίτερα στην έλλειψη προσωπικού, εγκαταστάσεων και οχημάτων, ώστε να κρίνει ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Αντίθετα, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, σύμφωνα και με όσα περιγράφει ο προσφεύγων στην υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε κατά τον έλεγχο. Ειδικότερα, η μεταφορά των προϊόντων έγινε από χώρο αποθήκευσης στα, πλησίον της έδρας της επιχείρησης του προσφεύγοντος, για τα δύο πρώτα τιμολόγια με το επαγγελματικό του αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας και για τα άλλα δύο, στις 28-08-2015, με το δημοσίας χρήσης Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου από τον μεταφορέα του ΔΧ αυτοκινήτου δεν τεκμηριώνει εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών. Επιπλέον, ο προσφεύγων δήλωσε στον έλεγχο ότι μετέβη στην επαγγελματική εγκατάσταση όπου ήταν αποθηκευμένα τα επίμαχα προϊόντα και ζήτησε το τηλέφωνο του υπεύθυνου της επιχείρησης, με τον οποίο επικοινωνήσε, συζήτησε για την αγορά των προϊόντων και κατέθεσε το συμφωνηθέν ποσό στον τραπεζικό λογαριασμό που του υπέδειξε. Η εξόφληση των τιμολογίων προκύπτει από το φωτοαντίγραφο κίνησης του λογαριασμού που τηρεί στην τράπεζα Πειραιώς, το οποίο προσκόμισε στον έλεγχο και συνυποβάλει με την ενδικοφανή προσφυγή. Περαιτέρω, οι ανακρίβειες μεταξύ ζυγολογίων και τιμολογίων, καθώς και η χειρόγραφη αναγραφή της ημερομηνίας ζύγισης, δεν τεκμηριώνουν την εικονικότητα των

συναλλαγών. Κατόπιν των ανωτέρω, θα μπορούσε να τεκμηριωθεί μόνο η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και με δεδομένη την εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος, τεκμαίρεται η καλή πίστη του προσφεύγοντος και κατά συνέπεια, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 παρ.2 του ΚΦΔ και τη σχετική απόφαση ΣτΕ 972/2020, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Αντίστοιχα, με δεδομένο ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, ανεξάρτητα από το πρόσωπο του εκδότη, και το συμφωνηθέν τίμημα καταβλήθηκε μέσω τραπεζικής κατά το μέτρο που το τίμημα υπερέβαινε το ποσό των 500,00€, νομίμως η επιχείρηση εξέπese τον φόρο εισροών και νομίμως εξέπесαν οι σχετικές δαπάνες, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013. Σχετικές οι αποφάσεις ΣτΕ 249 και 250/2018, καθώς και η υπ'αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή με την ΠΟΛ1071/31.3.2015. Επιπλέον, με το από 31-10-2023 συμπληρωματικό υπόμνημά του προσκομίζει παραστατικά αγοράς και πώλησης σιτηρών που αποδεικνύουν ότι η επιχείρηση δεν είχε λόγο να προβεί σε εικονικές αγορές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση με τον Ν.4646/2019 και τον Ν.4701/2020 : «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 πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.3 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/2013 και ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του από το άρθρο 32 του Ν.4646/2019 : «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 27^α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019, με την οποία τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη : «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2057/25-09-2023 με θέμα την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων : «.....Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την

αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.....

«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α'151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, **πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.**

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο

αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ΚΦΔ : «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.....

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση..»

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί αδίκημα φοροδιαφυγής, σύμφωνα τόσο με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.1, ως ίσχυε έως την 1/2/2016 που καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, όσο και με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4646/2019 και καταλαμβάνει το φορολογικό έτος 2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1 &3 του ίδιου νόμου και κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2934/2017 & 2937/2017 αποφάσεων του ΣτΕ.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν το έτος 2015 και εκδόθηκαν στις 22-05-2023, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας από τη λήξη του έτους 2016, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, αλλά πριν την παρέλευση δεκαετίας.

Επειδή, η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./22-05-2023 πράξη αφορά επιβολή προστίμου για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο διάστημα Αυγούστου του φορολογικού έτους 2015 και κατά συνέπεια, ανεξαρτήτως του ύψους της φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, νομίμως εκδόθηκε εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή απορρίπτεται ως αβάσιμος ως προς την εν λόγω πράξη.

Επειδή, αντίθετα, με την υπ'αριθμ./22-05-2023 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ'αριθμ./22-05-2023 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.432,28€ και φόρου εισροών ύψους 716,12€ αντίστοιχα, ήτοι ποσά που δεν υπερβαίνουν τα όρια που θέτει το άρθρο 66 παρ. 3 ΚΦΔ. Επιπλέον, με την υπ'αριθμ./22-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ Ν. 4174/2013 και 79 Ν.4472/2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 358,06€, επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση του άρθρου 32 του Ν.2859/2000. Συνεπώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, οι εν λόγω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και η πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ.2 δ' Ν.4174/2013 και 79 Ν.4472/2017, ως πράξη παρακολουθηματική που προϋποθέτει έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ και διαπίστωση παράνομης έκπτωσης ή επιστροφής φόρου μέσω πράξης φόρου (ΦΠΑ) που έχει εκδοθεί νομίμως, έπρεπε να είχαν εκδοθεί εντός πενταετίας από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός ως προς την υπ'αριθμ./22-05-2023 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την υπ'αριθμ./22-05-2023 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και την υπ'αριθμ./22-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ Ν. 4174/2013 και 79 Ν.4472/2017.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.1 του ΚΦΔ, ως ίσχυε έως την 1/2/2016 που καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 : «1. 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 Διοίκηση. 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 την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, η οποία εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του νόμου στις 17-10-2015 και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.: «3.επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.....»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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 εταιρεία, 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 Κώδικα 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 καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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 πραγματοποίησής 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, επιπλέον, 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). Εξ άλλου, 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.....»

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε αρχικά την κρίση της για τη λήψη από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για την εκδότηρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην από 29-12-2021 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Ν.4308/2014 & αρ.7 παρ.3 Ν.4337/2015) του, βάσει των οποίων κρίθηκε ότι πρόκειται για επιχείρηση τυπικά μόνο υπαρκτή αλλά κατ'ουσία ανύπαρκτη. Ειδικότερα, η κρίση του ελέγχου για την εκδότηρια επιχείρηση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, τεκμηριώνεται από :

- τη μη υποβολή δηλώσεων (τελευταία υποβληθείσα δήλωση το φορολογικό έτος 2014, παρόλο που με βάση τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων ο κύκλος εργασιών πολλαπλασιάζεται τη χρήση 2015),
- τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές,

- τη χρήση του διακριτικού τίτλου της επιχείρησης και από άλλα διαφορετικά φυσικά πρόσωπα –ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν κοινό πελατολόγιο και κοινούς προμηθευτές,
- τη μη ύπαρξη προσωπικού, εγκαταστάσεων και οχημάτων που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν τις συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια,
- την από 13-05-2015 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η οποία στο πόρισμά της καταλήγει ότι ήταν «τυπικά μόνο «υπαρκτή» αλλά κατ' ουσία ανύπαρκτη και δεν λειτούργησε ποτέ, αλλά η έναρξη της επιχείρησης πραγματοποιήθηκε με απώτερο σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια σε όλες τις συναλλαγές της,
- το γεγονός ότι δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ το γραφείο που δηλώθηκε ως έδρα τη χρήση 2014, το οποίο ήταν μόλις 40 τμ και δεν ήταν δυνατόν να λειτουργήσει ως χώρος αποθήκευσης εμπορευμάτων,
- την πληρωμή των ενοικίων της δηλωθείσας έδρας επί της οδού από τρίτο πρόσωπο,
- την αλλαγή διεύθυνσης κατοικίας και έδρας της επιχείρησης στις 13/05/2015, σε διεύθυνση, όπου ουδέποτε λειτούργησε επιχείρηση,
- τη μη δήλωση των πραγματικών στοιχείων κατοικίας, ώστε να μην έχει η φορολογική αρχή τη δυνατότητα εντοπισμού,
- την διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών από τρίτους, ενώ δεν έγινε καμία κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς από την ίδια, αν και μοναδικός δικαιούχος των λογαριασμών,

Επειδή, εν συνεχεία, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση και κατασχέθηκαν τα υπό κρίση τιμολόγια, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της. Επιπλέον, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις από 19-05-2023 εκθέσεις ελέγχου του ΕΛΚΕ, και ειδικότερα από τον έλεγχο των ζυγολογίων, των τραπεζικών παραστατικών και των όσων δήλωσε ο προσφεύγων σχετικά με την συνεργασία του με την εκδότρια επιχείρηση και τη μεταφορά των εμπορευμάτων, ο έλεγχος έκρινε αιτιολογημένα ότι δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών και ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου περιέχουν πληροφορίες, συγκρίσεις και όλους τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας κατά τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών και ότι επικεντρώθηκε μόνο στις διαπιστώσεις για την εκδότρια επιχείρηση, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι ελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του κατά τη λήψη αυτών. Ειδικότερα, από τα όσα

επικαλείται σχετικά με τη συνεργασία του με την εκδότρια επιχείρηση, την εξόφληση των τιμολογίων και τη μεταφορά των εμπορευμάτων δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι η εξόφληση των υπ'αριθμ./04-08-2015 και/10-08-2015 τιμολογίων έγινε με μετρητά, ενώ για την εξόφληση των υπ'αριθμ./28-08-2015 και/28-08-2015 τιμολογίων προσκομίζει φωτοαντίγραφο του βιβλιαρίου καταθέσεων λογαριασμού που τηρεί ο ίδιος στην τράπεζα Πειραιώς, από το οποίο προκύπτει μεταφορά ποσών 4.145,29€ και 1.587,37€ στις 28-08-2015 σε λογαριασμό, αλλά δεν προκύπτουν τα στοιχεία και οι δικαιούχοι του λογαριασμού, στον οποίο γίνεται η μεταφορά. Επιπλέον, η μεταφορά των εμπορευμάτων δεν αποδεικνύεται από φορτωτικά έγγραφα. Περαιτέρω, ως προς τη συσχέτιση των ζυγολογίων με τα τιμολόγια, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου : « στα συνημμένα στα τιμολόγια ζυγολόγια που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, η ημερομηνία ζύγισης τέθηκε χειρόγραφα, όπως και ο αριθμός του αυτοκινήτου, επίσης δεν αναγράφει πληροφορίες για το προϊόν της ζύγισης, στοιχεία που καταδεικνύουν ότι η ζύγιση αυτή μπορεί να αφορά σε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή. Επίσης τα κρινόμενα Τιμολόγια και τα αντίστοιχα ζυγολόγια παρουσιάζουν στοιχεία ανακρίβειας, όπως ότι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου προηγείται του χρόνου έκδοσης του ζυγολογίου, το απόβαρο (1η ζύγιση) τόσο στο όχημα του ελεγχόμενου όσο και στο δημοσίας χρήσεως είναι πάντα το ίδιο σε κάθε ζύγιση και δεν διαφοροποιείται στο ελάχιστο» . Επιπλέον, ως προς τη μεταπώληση των εμπορευμάτων : «προφορικά ο ελεγχόμενος, ανέφερε κατά την διάρκεια της συνάντησης στην Υπηρεσία μας στις 08/02/2023 ότι τα εν λόγω αγαθά ήτοι σιτάρι και κριθάρι αγοράστηκαν για να μεταπωληθούν μετά από πρόσμιξη/ επεξεργασία με άλλα είδη ως ζωτροφές. Την συγκεκριμένη χρονική στιγμή αν και αναφέρθηκε ότι υπάρχουν φορολογικά στοιχεία της μεταπώλησης σε διάφορους πελάτες, δεν έχει προσκομιστεί στον έλεγχο μέχρι τουλάχιστον την ημερομηνία εκπόνησης της παρούσης κάποιο/κάποια από αυτά, ούτε είναι γνωστός ο αριθμός των πελατών που αγόρασαν προϊόντα παραγόμενα με μέρος της πρώτης ύλης τα επίμαχα αγαθά. Επίσης, δεν έχουν γίνει γνωστά στον έλεγχο η ποσότητα ανά φορολογικό στοιχείο, η τιμή, τόσο η καθαρή όσο και η συνολική αξία, ο τρόπος διακίνησης των τροποποιημένων παραγόμενων εμπορευμάτων. Ο ελεγχόμενος τόσο δια ζώσης όσο και σε τηλεφωνική επικοινωνία ανέφερε ότι γίνεται μίξη και με άλλες ύλες σε χαρμανιέρα ιδιοκτησίας του για την παραγωγή ζωτροφής.»

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **εν μέρει αποδοχή** της από 22-06-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ,

την **ακύρωση** :

α) της υπ'αριθμ./22-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου τουΕΛΚΕ,

β) της υπ'αριθμ./22-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕκαι

γ) της υπ'αριθμ./22-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ Ν. 4174/2013 και άρθρου 79 Ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου τουΕΛΚΕ

και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ./22-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου του ΕΛΚΕ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./22-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015	2.203,50 €	2.203,50 €

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./22-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ Ν. 4174/2013 και άρθρου 79 Ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2015	358,06 €	0,00 €

Υπ' αριθμ./22-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή :	3.606,84€	5.874,94€	3.606,84€	0,00€

Υπ' αριθμ./22-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	930,96€	0,00€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	14,66€	14,66€	14,66€	0,00€

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.