



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.05.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1284

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης 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 12.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, 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 12.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο αυτουργό, φόρος ποσού 3.640,32€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 1.820,16€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 5.460,48€, κατόπιν λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της από την βουλγάρικη εταιρία με την επωνυμία “.....” με ειδικό αριθμό VAT BG..... συνολικής καθαρής αξίας 15.168,00€. Ο προσφεύγων κρίθηκε ότι εμπλέκεται στη δράση και λειτουργία της ατομικής επιχείρησης του του, Α.Φ.Μ. καθώς άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση αυτής από κοινού με τον προαναφερθέντα.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 13.12.2023 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./26.09.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./17-07-2023 ΕΜΠ έγγραφο της Δ/νσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), με το οποίο διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, η από 30.04.2018 έκθεση ελέγχου - πορισματική αναφορά της Δ/νσης Τελωνείου Σερρών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Αυθαίρετη, καταχρηστική και παράνομη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων ενεργούσε για λογαριασμό της ατομικής επιχείρησης του του, Α.Φ.Μ. Η κρίση αυτή στηρίζεται σε υπεύθυνη δήλωση του βάσει της οποίας ορίζεται ο προσφεύγων ως εκπρόσωπός του έναντι των αρχών. Επικαλείται δε την εγκύκλιο ΠΟΛ 1283/30.12.2013, σύμφωνα με την οποία παρέχονται διευκρινήσεις για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου για φυσικά και νομικά πρόσωπα που

εμπíπτουν στις διατάξεις του ΚΦΔ και δε διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα. Σύμφωνα με αυτή, με τον ορισμό του φορολογικού εκπροσώπου δε μεταθέεται η υποχρέωση του αλλοδαπού φυσικού προσώπου για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στον εκπρόσωπο.

2) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Δεν παρέλαβε ποτέ ο ίδιος κανένα προϊόν, δεν είχε ποτέ εικονικές συναλλαγές με εικονικά τιμολόγια και είναι εξιλαστήριο θύμα μετά την εξαφάνιση του

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 60 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «... 3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός. ...»

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή 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 εκδώντα 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».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1091/2013 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με την οποία: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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, με το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4987/2022 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 ν.4987/2022 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 εμπεριστατωμένα 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που

διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η άμεση ή έμμεση εμπλοκή του προσφεύγοντος με την ατομική επιχείρηση του του, Α.Φ.Μ., όπως και η εικονικότητα της συναλλαγής αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από 13.12.2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καθώς και στην από 02.05.2018 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά του Τμήματος Εκ Των Υστέρων Ελέγχων & Δίωξης Λαθρεμπορίου της Δ/σης Τελωνείου Σερρών. Ειδικότερα επισημαίνονται για τον προσφεύγοντα, με Α.Φ.Μ., τα κάτωθι (σελ. 5- έκθεσης ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.)):

- Ο έλεγχος που διενήργησε η Δ/ση Τελωνείου Σερρών - Τμήμα Εκ Των Υστέρων Ελέγχων και Δίωξης Λαθρεμπορίου προέκυψε με την από 13/12/2017 ακινητοποίηση και προσωρινή δέσμευση του με αριθμό κυκλοφορίας ΦΔΧ (βυτίου), ταξινόμησης Βουλγαρίας και του μεταφερόμενου με αυτό εμπορεύματος, ήτοι ποσότητας 25.280 kg χημικού προϊόντος της δασμολογικής κλάσης 38140090, με την περιγραφή «SOLVENT Ο.Α.Τ. ν.3.5» με φερόμενο παραλήπτη την ατομική επιχ/ση «..... ΤΟΥ, ΑΦΜ:» που εδρεύει στο χλμ της παράπλευρης οδού- Αθηνών, θέση «.....»,
- Αρμόδιοι υπάλληλοι μετέβησαν στη δηλωμένη έδρα της επιχ/σης του την οποία βρήκαν κλειστή. Σε τηλεφωνική επικοινωνία με τον, αυτός τους παρέπεμψε στον τοπικό συνεργάτη του,, ο οποίος, εν τέλει, τους οδήγησε στις εγκαταστάσεις της επιχ/σης. Από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι επρόκειτο για κενή αποθήκη, προσφάτως βαμμένη, εντός, της οποίας υπήρχαν πεταγμένα καλώδια στο δάπεδο, ενδεχομένως λόγω εργασιών, ηλεκτρολογικής εγκατάστασης.
- Ο προσφεύγων ενεργώντας για λογαριασμό του, απέστειλε μέσω τηλεομοιοτυπίας το άνευ ημερομηνίας και υπογραφής έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισερχ. /15-12-2017), ισχυριζόμενος ότι προέβη στην ακύρωση της παραγγελίας του μεταφερόμενου προϊόντος και πληρωμής της συναλλαγής λόγω καθυστέρησης παράδοσης και συνεπώς πρόκλησης ζημίας λόγω ανειλημμένων υποχρεώσεων προς τους πελάτες της επιχ/σης. Στις δε 15/03/2018, ισχυρίστηκε ότι το εμπόρευμα θα παρέμενε αποθηκευμένο στην εν λόγω αποθήκη, εντός παλετοδεξαμενών, μέχρι την ολοκλήρωση διαπραγματεύσεων με εν δυνάμει πελάτες. Σημειώνεται ότι στον επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις της εν λόγω επιχ/σης (αποθήκη) δεν βρέθηκαν παλετοδεξαμενές. Ούτε

προσκομίστηκε κανένα έγγραφο, από το οποίο να αποδεικνύεται η σχετική παραγγελία ή ακύρωσή της. Ο δε προσφεύγων είχε υπογράψει συμβόλαιο για αγορά 75 τόνων μηνιαίως χωρίς να διαθέτει άδεια παραγωγής χημικών προϊόντων ή εγκαταστάσεις προς αποθήκευση τόσο μεγάλης ποσότητας προϊόντων, χύμα ή συσκευασμένων, δεδομένου ότι δεν είχε κλείσει συμφωνίες για την παραπέρα διάθεσή τους. Επιπλέον απέστειλε την από 18/11/2017 υπεύθυνη δήλωση του προς τον ίδιο.

- Ο ιδιοκτήτης της επιχ/σης, ΤΟΥ, γεννημένος στις/08/1957 είναι κάτοικος Αττικής (..... - Ίλιον). Μία ημέρα μετά την έναρξη δραστηριότητας της επιχ/σης του, με την από 18/11/2017 υπεύθυνη δήλωση, εξουσιοδότησε τον προσφεύγοντα να τον εκπροσωπεί έναντι των αρχών και να ερευνά την αγορά και να συνάπτει συμφωνίες με προμηθευτές στο εξωτερικό και στο εσωτερικό, καθιστώντας τον ουσιαστικό διαχειριστή της επιχείρησης.
- Κατόπιν τούτων κρίθηκε ότι εάν το εν λόγω φορτηγό δεν είχε αποτελέσει αντικείμενο του ελέγχου, το μεταφερόμενο εμπόρευσμα θα εκφορτωνόταν σε άγνωστο τόπο και θα διατίθετο σε παράνομη χρήση μιας και η επιχ/ση του , επί της ουσίας, ήταν μη λειτουργούσα και μη έχουσα πραγματικά λειτουργούσες εγκαταστάσεις.

Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων εμπλεκόταν στην δράση και λειτουργία της ατομικής επιχείρησης του καθώς άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της με τον ίδιο και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα. Ο Διοικητής, με απόφασή του καθορίζει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου. 2. Εξαιρετικά, για την εκπροσώπηση, για σκοπούς του Φ.Π.Α., φορολογούμενου, ο οποίος δεν έχει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1283/30.12.2013 ορίζεται ότι: « 1. Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο. 2. Το πρόσωπο, το οποίο ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος, ουδεμία ευθύνη φέρει για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου. 3. Τα πρόσωπα της παρ.1 της παρούσας ορίζουν φορολογικό εκπρόσωπο με

την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση, της σχετικής για τη χορήγηση ΑΦΜ δήλωσης, συνυποβάλλοντας υποχρεωτικά το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» και απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό του. 4. Σε περίπτωση αλλαγής φορολογικού εκπροσώπου, υποβάλλονται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση και εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας. 5. Όταν οι παραπάνω δηλώσεις, δεν υποβάλλονται από το φορολογούμενο αλλά από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται και σχετική προς τούτο εξουσιοδότηση, νομίμως θεωρημένη. Επίσης, με τις ανωτέρω δηλώσεις, δηλώνεται υποχρεωτικά η πλήρης διεύθυνση κατοικίας του φορολογούμενου στην αλλοδαπή και η διεύθυνση της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας. 6. Φορολογικός εκπρόσωπος που δεν επιθυμεί τη συνέχιση της συγκεκριμένης εκπροσώπησης, υποβάλλει στην περίπτωση αυτή και μόνο, στη Φορολογική Διοίκηση το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» όταν ο φορολογούμενος, δεν προβαίνει στην αντικατάστασή του. 7. Στο φορολογούμενο που δε γνωστοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση, το διορισμό φορολογικού εκπροσώπου, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 8. Τα πρόσωπα που μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν δηλωθεί αντίκλητοι, θεωρούνται, με την έναρξη ισχύος της, φορολογικοί εκπρόσωποι.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 18/11/2017 υπεύθυνη δήλωση του του, ΑΦΜ βάσει της οποίας ο προσφεύγων εκπροσωπούσε την ατομική επιχείρησή του ενώπιον των αρχών αλλά ήταν και εξουσιοδοτημένος να ερευνά την αγορά και να συνάπτει συμφωνίες με προμηθευτές εντός και εκτός Ελλάδας, ουδέποτε υποβλήθηκε στην φορολογική αρχή ως επισυναπτόμενο έγγραφο σε έντυπο Μ7 «Δήλωσης Σχέσεων Φορολογουμένου» προκειμένου να οριστεί ως φορολογικός εκπρόσωπος κατοίκου αλλοδαπής χωρίς ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα. Στις 15/12/2017 και ενώ ο έλεγχος του Τελωνείου Σερρών ήταν σε εξέλιξη, στάλθηκε η ανωτέρω υπεύθυνη δήλωση μέσω τηλεομοιοτυπίας από τον προσφεύγοντα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λανθασμένης κρίσης της φορολογικής αρχής ως προς το ρόλο του, ενώ αυτός ενεργούσε ως φορολογικός εκπρόσωπος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα ως προς τη νομιμότητα έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά και τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000, που στοιχειοθετούν τον καταλογισμό της προκύπτουσας διαφοράς φόρου και του αναλογούντος προστίμου επ' αυτού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./12.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	3.640,32€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	1.820,16€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	5.460.48€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. των παραπάνω πράξεων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

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.