



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2024

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

Αριθμός απόφασης: 1447

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ 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. 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 26/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατά των υπ' αριθ./29.12.2023 και/29.12.2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα και των υπ' αριθ./29.12.2023 και/29.12.2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων 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 26.01.2024 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./29.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων, φόρος ποσού 7.138,64€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 3.569,32€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.187,04€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 11.895,00€ κατόπιν προσθήκης στα φορολογικά του αποτελέσματα ως λογιστικής διαφοράς α) της καθαρής αξίας ποσού 3.475,00€ δέκα (10) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. ΕΜΠΟΡΙΑ» με Α.Φ.Μ., β) της διαφοράς μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων με τα δεδομένα της δήλωσης συνολικού ποσού 12.973,66€ (ποσού 361,34 € για αμοιβές τρίτων, ποσού 11.316,32 € για διάφορα έξοδα και ποσού 1.296,00 € για αποσβέσεις), ήτοι συνολικών λογιστικών διαφορών ποσού 16.448,66€.

Με την υπ' αριθ./29.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 7.489,29€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 1.536,21€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.291,12€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 10.316,62€ κατόπιν προσθήκης στα φορολογικά του αποτελέσματα ως λογιστικής διαφοράς α) της καθαρής αξίας ποσού 4.860,00€ έντεκα (11) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. ΕΜΠΟΡΙΑ» με Α.Φ.Μ., β) της διαφοράς μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων με τα δεδομένα

της δήλωσης συνολικού ποσού 14.034,66€ (ποσού 12.738,66€ για διάφορα λειτουργικά έξοδα και ποσού 1.296,00 € για αποσβέσεις), ήτοι συνολικών λογιστικών διαφορών ποσού 18.894,66€

Με την υπ' αριθ./29.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 799,25€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 399,62€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.198,87€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α., ποσού 799,25€ των προαναφερθέντων δέκα (10) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ./29.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 118,08€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.048,32€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 524,16€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.572,48€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ποσού 1.166.40€ των προαναφερθέντων έντεκα (11) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 28.12.2023 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου ν. 4987/2022, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./25-01-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../09.11.2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. ΕΜΠ...../16.11.2022), με συνημμένη την από 02.11.2022 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΕΜΠΟΡΙΑ», Α.Φ.Μ. εξέδωσε χίλια πεντακόσια είκοσι τρία (1.523) και δύο χιλιάδες σαράντα τέσσερα (2.044) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.547.233,26€ και 1.424.404,87€ πλέον Φ.Π.Α. 364.311,24€ και 341.859,07€ για έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων.

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

- 1) Έλλειψη σαφούς ειδικής και επαρκούς νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου ως προς το συμπέρασμά τους ότι έχει τελέσει την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- 2) Παραγράφηκε το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για το φορολογικό έτος 2016.
- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 4) Παραβίαση των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας
- 5) Παραβίαση του δικαιώματος στην περιουσία (αρ. 11. Π.Π.Ε.Σ.Δ.Α.)

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: « 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.... 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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) 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 παρ. 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 καταχωρισθεί 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 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....».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν.4174/2013 ως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: « 3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) 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, στην προκειμένη περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4987/2022.

Ωστόσο, καθόσον το ποσό του κύριου φόρου, που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε, δεν υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ν. 4987/2022 όρια, ούτε στη φορολογία εισοδήματος, ούτε στον Φ.Π.Α. το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που προέκυψε τόσο από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων όσο και από έτερες μη εκπιπτόμενες δαπάνες (λογιστικές διαφορές) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 έχει παραγραφεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και ως προς τις οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρέλκει ως αλυσιστελώς η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο 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: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, 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 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που 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. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4987/2022 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από 28.12.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Ειδικότερα, για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρησης «.....
.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. ΕΜΠΟΡΙΑ - ΑΦΜ» με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο εξορυκτικών μηχανημάτων και μηχανημάτων για κατασκευαστικά

έργα και έργα πολιτικού μηχανικού, αυτοκινήτων και αμαξωμάτων ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Από την επισκόπηση των καταστάσεων πελατών-προμηθευτών των φορολογικών ετών 2016 και 2017, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε προβεί στις απαιτούμενες αγορές για την πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, δεν είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες.

- Δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ. Δ/22.10.2020).

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε στα έτη 2012-2017, διαπιστώθηκε ότι η έδρα της επιχείρησης επί της προέκτασης της οδού, στον Θεσσαλονίκης δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, σύμφωνα με τα δεδομένα που διαβίβασαν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2016 και 2017. Υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα ανωτέρω έτη με μηδενικές εκροές και εισροές.

- Από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις, επέλεξαν να αποτυπώσουν τις συναλλαγές τους σε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) αξίας μικρότερης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησης τους μέσω του τραπεζικού συστήματος με προφανή επιδίωξη των «συναλλασσόμενων» την καταστράτηγηση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε κατά το έτος 2016 δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 3.475,00€, πλέον Φ.Π.Α 799,25€ και κατά το έτος 2017 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 4.860,00€, πλέον Φ.Π.Α 1.166,40€ από την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. ΕΜΠΟΡΙΑ» - ΑΦΜ Ο προσφεύγων δήλωσε στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών της παρ. 3 του αρθ. 14 του ν. 4987/2022 των ετών 2016 και 2017 την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. ΕΜΠΟΡΙΑ» - ΑΦΜ ως προμηθεύτρια.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και για τις μετακινήσεις των φορτηγών προς επισκευή από την έδρα του που βρίσκεται στην έως τον Θεσσαλονίκης, έδρα της αντισυμβαλλόμενης εκδότριας επιχείρησης των υπό κρίση τιμολογίων, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση αυτών των μετακινήσεων (π.χ. αποδείξεις πληρωμής διοδίων, τιμολόγια αγοράς καυσίμων κλπ). Επιπροσθέτως, δεν παρείχε καμία πληροφορία με ποια ακριβώς άτομα συναλλάχθηκε και πού έγιναν οι εν λόγω συναλλαγές, δεδομένου ότι από την έρευνα της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι το κτίριο το οποίο δήλωνε η εκδότρια ως έδρα επί της οδού Προέκταση-Τ.Κ. 56224 Θεσσαλονίκης και η οποία αναγράφεται επί των

Τιμολογίων που έλαβε ο προσφεύγων δεν ηλεκτροδοτούνταν ούτε ήταν συνδεδεμένο με δίκτυο ύδρευσης ούτε διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό.

Επειδή, τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση «.....» ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.-ΕΜΠΟΡΙΑ, ΑΦΜ αφορούσαν σε αγορές ανταλλακτικών και αναλωσίμων για φορτηγά αυτοκίνητα, τα δε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αφορούσαν σε εργασίες επισκευής και συντήρησης των αυτοκινήτων αυτών. Ωστόσο όπως προκύπτει από την έκθεσή ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης η εκδότρια επιχείρηση δεν πραγματοποίησε ποτέ αγορές τέτοιων ειδών, ούτε είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να επισκευάζει και να συντηρεί τέτοιου είδους οχήματα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων εικονικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, καθώς και της καθολικότητας του φόρου, της φορολογικής ισότητας και του δικαιώματος στην περιουσία (αρ. 11. Π.Π.Ε.Σ.Δ.Α.) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./26.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθ./29.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, και της υπ' αριθ./29.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 λόγω παραγραφής.

β) και την επικύρωση της υπ' αριθ./29.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, και της υπ' αριθ./29.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017.

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

Υπ' αριθ./29.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	7.138,64€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022	3.569,32€	0,00€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.187,04	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	11.895,00€	0,00€

Υπ' αριθ./29.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	799,25€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022	399,62€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.198,87€	0,00€

Υπ' αριθ./29.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	7.489,29€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022	1.536,21€

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.291,12€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	10.316,62€

Υπ' αριθ./29.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	1.048,32€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4987/2022	524,16€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.572,48€
Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	118,08€

Επί των οφειλόμενων φόρων 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.