



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.03.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 375

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 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (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 13.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ./11.10.2024 και/11.10.2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου

01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών 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 13.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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. /11.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το, φόρος ποσού 2.228,40€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 ποσού 1.114,20€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 3.342,60€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 2.228,40€ επτά (7) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 9.285,00€ εκδόσεως του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. /11.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 1.993,05€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 12.103,37€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4987/2022 ποσού 6.051,69€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 18.155,06€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 14.096,42€ διότι έλαβε τριάντα επτά (37) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας ύψους 58.735,10€ ως κάτωθι:

α. Η καθαρή αξία ύψους 58.735,10€ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	A.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1			16.393,00	3.934,32	20.327,32
2			1.220,00	292,80	1.512,92
3			41.122,10	9.869,28	50.991,40
		ΣΥΝΟΛΑ	58.735,10	14.096,40	72.831,64

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από 11.10.2024 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ Σερρών, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /08.08.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν α) το υπ' αρ. /07-02-2022 δελτίο πληροφοριών και η από

07/06/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, β) το υπ' αρ./07-04-2022 δελτίο πληροφοριών και η από 24/12/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και γ) το υπ' αρ./29-03-2023 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και η από 10/06/2021 έκθεση ελέγχου σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε ανακριβή και εικονικά φορολογικά στοιχεία από τους- ΑΦΜ,- ΑΦΜκαι- ΑΦΜαντίστοιχα καθώς και φορολογικά στοιχεία εκδόσεως τουΑΦΜτα οποία πιθανόν να μην είχε εξοφλήσει σύννομα. Κατά τον έλεγχο αξιοποιήθηκε και το υπ' αρ./17-04-2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης σύμφωνα με το οποίο ο, ΑΦΜ εξέδωσε για το φορ. έτος 2017 στοιχεία ύψους 9.285,00€ προς την προσφεύγουσα τα οποία κρίθηκαν εικονικά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Η φορολογική αρχή με τρόπο αυθαίρετο και αναπόδεικτο εξάγει το συμπέρασμα ότι έχει τελέσει την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Καλή πίστη της λήπτριας των φορολογικών στοιχείων. Ανυπαρξία δόλου.

3) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

4) Παράβαση του τεκμηρίου αθωότητας.

5) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων φορολογικού έτους 2017. Σε καμία περίπτωση τα στοιχεία που επικαλείται ο ελεγκτής δεν θεωρούνται νέα στοιχεία εφόσον ο εκδότης αυτών φέρεται να έχει υποπέσει σε σοβαρές πλημμέλειες σε σχέση με τη φορολογική νομοθεσία και ήταν δυνατό να αξιοποιηθούν εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Επιπροσθέτως, το ποσό φόρου που προκύπτει για το φορ. έτος 2017 δεν υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του αρ. 66 του Ν.4987/2022 όρια και δεν δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. περί δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν.4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2017, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 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,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. 3. 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, στο άρθρο 36 του ν.4174/2013 ως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4646/2019 οριζόταν 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) καταλαμβάνουν 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, με το άρθρο 66 του ν.4987/2022 που κωδικοποίησε τον Ν. 4174/2013 και ίσχυε έως 18/04/2024 οριζόταν ότι: « 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,[...] 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 συμμέτοχος. 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 συμμέτοχος. 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, σύμφωνα με την Ε.2057/25-09-2023 «Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ , ορίζονται τα εξής:

«Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του Ν. 4646/2019 .

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.

2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ , ορίζουν τα εξής:

«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: (αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, (αβ) 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».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 .

«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 άρθρο 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 έληξαν 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.[...]

5. Τέλος κατόπιν έκδοσης και των υπ' αρ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020/5.11.2020 οδηγία αναφορικά με την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση μέχρι τις 31/12 του εν λόγω έτους.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για το φορολογικό έτος 2017 έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31.12.2023 καθώς δεν υφίστανται οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την παράταση της προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε από την ελεγκτική αρχή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2017 και εκδόθηκε η υπ' αρ./11.10.2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ με διαφορά κύριου φόρου 2.228,40€.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσό του ΦΠΑ, που δεν αποδόθηκε από την προσφεύγουσα δεν υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ν. 4987/2022 όρια, και ως εκ τούτου το

δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ συνεπεία της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 11/10/2024 βάσει του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και ως προς την οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 παρέλκει ως αλυσιτελώς η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 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 76 του ν. 5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).»

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 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, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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 των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του ΦΠΑ αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειρισττωμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Σερρών.

- Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείωνμε Α.Φ.Μ.

....., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων τα εξής:

➤ Ουδέποτε εγκαταστάθηκε στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, στο), ούτε έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή την αρμόδια φορολογική αρχή αλλά και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο άλλη επαγγελματική εγκατάσταση.

➤ Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./2019 πρόσκληση να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία του και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία κλπ., στερώντας από τη φορολογική αρχή την δυνατότητα οιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας.

➤ Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας. Δεν δήλωσε κανένα προμηθευτή, ούτε δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες οντότητες. Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, ούτε εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες.

➤ Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό ούτε έχει απογραφεί στον Ε.Φ.Κ.Α.

➤ Κατά τα έτη 2017 και 2018 οι πωλήσεις που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν με την έκδοση ογδόντα εννιά (89) και εκατόν τριάντα δύο (132) φορολογικών στοιχείων προς 44 και 75 επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 261.644,85€ και 432.393,24€ και ΦΠΑ 62.794,76€ και 103.774,38€ αντίστοιχα, εμφανίζονται ανεξόφλητες. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του δεν προκύπτουν πληρωμές για τις παραπάνω συναλλαγές.

- Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ, και αντικείμενο το, τα εξής:

➤ Πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 07/04/2017.

➤ Δήλωσε ως έδρα μισθωμένο διαμέρισμα επί της οδού στην Αττικής στην οποία δεν λειτούργησε ποτέ η ατομική επιχείρηση, όπως διαπιστώθηκε σε επιτόπιο έλεγχο, καθώς το εν λόγω ακίνητο τουλάχιστον από τις 5-4-2015 έως την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου στις 25-6-19 είχε παραχωρηθεί δωρεάν σε άλλον. Τα στοιχεία επικοινωνίας της (τηλέφωνο – email) παρέμειναν ανενεργά.

➤ Δεν απασχόλησε ποτέ κανέναν εργαζόμενο όπως προκύπτει τόσο από το σύστημα ELENXIS (προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.) όσο και από τα αρχεία του Σώματος Επιθεώρησης Εργασίας ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (υπ' αριθ. πρωτ./29-5-2020 έγγραφο του ΣΕΠΕ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ - αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ./11-6-2020).

➤ Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017-2018 ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής (πωλήσεις) για το ποσό των 1.228.357,85 € (χωρίς Φ.Π.Α.) στο έτος 2017 και 197.569,25 € (χωρίς Φ.Π.Α.) στο έτος 2018. Περαιτέρω, υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

➤ Όλες οι συναλλαγές με την Τράπεζα και την Τράπεζα όπως προκύπτει από τα με αρ. πρωτ./10-12-2019 και/19-11-2019 έγγραφά τους αντίστοιχα είναι ανύπαρκτες.

➤ Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να προέβη σε αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει. Ειδικότερα το έτος 2017 εμφανίζει πωλήσεις αξίας 1.228.357,85 € πλέον Φ.Π.Α. 294.805,69 € με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 107.405,11 € πλέον Φ.Π.Α. 25.773,32€ και το έτος 2018 εμφανίζει πωλήσεις αξίας 197.569,25 € πλέον Φ.Π.Α. 47.329,00 € με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 6.327,32 € πλέον Φ.Π.Α. 366,56 €. Επίσης εμφανίζει εισαγωγές από Τουρκία 208.547,43€, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν από την ίδια αφού δεν υπήρχαν ποτέ χρήματα στους λογαριασμούς της.

➤ Δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ, και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ) που συστηματικά εξέδιδε.

➤ Δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων ή στοιχείων κατόπιν της υπ' αρ./07-05-2020 πρόσκλησης.

- Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜμε αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού τα εξής:

➤ Από τον επιτόπιο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία διατηρεί μεν επαγγελματική εγκατάσταση στη δηλωθείσα διεύθυνση επί της οδού, στην (Τ.Κ.), χωρίς όμως αυτή (η εγκατάσταση) να είναι ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί. Ειδικότερα δεν υφίστατο η απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να διενεργεί τις φερόμενες συναλλαγές της. Συγκεκριμένα εντοπίστηκαν ελάχιστα εμπορεύματα (ενδύματα) εντός της σχετικής εγκατάστασης (για δειγματισμό κατά δήλωση του υπευθύνου), ενώ δεν παρατηρήθηκε να υπάρχει ούτε ο απαιτούμενος εξοπλισμός, ήτοι πχ. μηχανήματα ραπτικής, προμήθειες πρώτων υλών κλπ., ούτε όμως επαρκής χώρος για την αποθήκευση του μεγάλου όγκου εμπορευμάτων που φέρεται να αγοράζει.

➤ Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα επαγγελματικής χρήσης, ώστε να μπορεί να μεταφέρει τον όγκο εμπορευμάτων που φέρεται να αγοράζει και μετέπειτα να πωλεί.

➤ Δεν απασχολεί το απαιτούμενο για τη διενέργεια του όγκου των συναλλαγών της υπαλληλικό προσωπικό όπως προκύπτει από το οικείο έγγραφο της κεντρικής Υπηρεσίας του ΕΦΚΑ. Συγκεκριμένα εμφανίζεται να έχει απασχολήσει ένα άτομο το 2017 (για 25 ημέρες) και τρία άτομα (για διάστημα λίγων ημερών) κατά το 2018 και 2019.

➤ Σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών, φέρεται να έχει διενεργήσει κατά το έτος 2018 πωλήσεις αγαθών/εμπορευμάτων (1.246 συναλλαγές), συνολικής καθαρής αξίας 1.579.151,87 € πλέον Φ.Π.Α. 367.777,15 €. Στις δε υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών, εμφανίζεται να έχει προμηθευτεί το εν λόγω έτος εμπορεύματα αποκλειστικά και μόνο από τρεις ατομικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα από τουςμε ΑΦΜ.,με ΑΦΜ.και με ΑΦΜ.λαμβάνοντας συνολικά 1.510 φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.956.736,32 € πλέον Φ.Π.Α. 470.616,73 €. Σε έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ

διαπιστώθηκε ότι, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που οι ανωτέρω ατομικές επιχειρήσεις εξέδωσαν είναι εικονικά, διότι εν τοις πράγμασι τυγχάνουν επαγγελματικά ανύπαρκτες και ειδικότερα ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις, όσο και ουσία, να ασκούν τη δηλωθείσα επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι αυτή της κατασκευής ενδυμάτων και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν αντίστοιχα τις πωλήσεις εμπορευμάτων που εμφανίζουν στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων. Περαιτέρω, η «.....», ΑΦΜδεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

➤ Υπέβαλε δηλώσεις φορ. εισοδήματος φορ. έτους 2017 και 2018 καθώς και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, δεν κατέβαλε ωστόσο τις εξ αυτών βεβαιωμένες οφειλές.

➤ Από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και που κατάφερε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ να εντοπίσει και να κατασχέσει διαπιστώθηκε ότι αυτά δεν συνοδεύονταν από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός

➤ Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορ. αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

➤ Τα περισσότερα φορολογικά στοιχεία είχαν εισπραχθεί (εξοφληθεί) με μετρητά δεδομένου ότι η πλειοψηφία αυτών είχε εκδοθεί με συνολική αξία μικρότερη των 500,00€ ακόμη και όταν αυτά είχαν εκδοθεί επ' ονόματι ενός πελάτη περισσότερα του ενός μέσα σε μία ημέρα. Στις καταθέσεις προς εξόφληση που γίνονταν διατραπεζικά ο έλεγχος εντόπισε ότι συστηματικά έπειτα από κάθε κατάθεση από πλευράς του λήπτη (στην πλειοψηφία οι σχετικές πληρωμές γίνονται από τρίτους και όχι από τους συναλλασσόμενους) λάμβανε χώρα σχεδόν ταυτόχρονη ανάληψη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 16.393,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.934,32€, της, με ΑΦΜσυνολικής καθαρής αξίας 1.220,00€ πλέον Φ.Π.Α. 292,80€, της εταιρίας «», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 41.122,10€ πλέον Φ.Π.Α. 9.869,28€, τα οποία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, εκτέστηκε ο ΦΠΑ αυτών από τον φόρο εκρών και συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 4174/2013 χρήσεως 2018.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τη μεταφορά εμπορευμάτων ανέλαβε η ίδια η προμηθεύτρια εταιρία χωρίς ωστόσο να προσκομίζει παραστατικά διακίνησης που θα έπρεπε να έχουν εκδοθεί κατά το χρόνο μεταφοράς των εμπορευμάτων και να συνοδεύουν αυτά από τον τόπο αποστολής μέχρι και τον τελικό προορισμό, καθώς και άλλα στοιχεία όπως αποδείξεις διοδίων της διαδρομής απόπρος την έδρα ή τα υποκαταστήματα της προσφεύγουσας.

Επειδή με το άρθρο 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο

φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. »

Επειδή με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...»

Επειδή με το άρθρο 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία της ως λήπτρια (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).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία 11.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φορολογικού έτους 2018, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων εικονικών συναλλαγών και καλοπιστίας της ως λήπτριας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο

μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 προβλέπει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με την από 11.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η εν λόγω ελεγκτική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά στις 10-09-2024 το υπ' αρ./2024 σημείωμα διαπιστώσεων και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος στην προσφεύγουσα (αναρτήθηκαν στον λογαριασμό της στο taxisnet στις 10.09.2024 και αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα). Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το από 30.09.2024 υπόμνημα αντιρρήσεων της, το οποίο λήφθηκε υπόψη από την φορολογική αρχή, ωστόσο δεν μετέβαλε τα αποτελέσματα του ελέγχου για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στις σελ. 5-7 της έκθεσης.

Με βάση τα προαναφερθέντα τηρήθηκε η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης και ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή το τεκμήριο της αθωότητας ενεργοποιείται μόνο εφόσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση από κατηγορία ποινικής φύσης, η εφαρμογή του δε προϋποθέτει την ύπαρξη

συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (πρβλ ενδ ΕΔΔΑ 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψεις 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, 21107/07, Alkasi κατά Τουρκίας, σκέψεις 25-28, καθώς και ΣτΕ Ολομ. ΣτΕ 4662/2012)

Επειδή αόριστα γίνεται αναφορά από τον προσφεύγοντα σε παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας καθώς δεν εξειδικεύεται από τον ίδιο σε τι συνίσταται η παραβίαση αυτή, ούτε και διευκρινίζεται σε ποια από τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις αποδίδεται ποινική φύση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν προκύπτει ότι συντρέχει ποινική ή άλλη κυρωτική διαδικασία, ώστε να εξεταστεί αν πληρούνται τα κριτήρια Engel, ούτε έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου που να αφορά τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητας (πρβλ ΣτΕ 359/2020, 2729/2020, 951/2018, 1993/2016).

Επειδή σε κάθε περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 6 ΕΣΔΑ δεν συνάγεται ότι η φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να απέχει από την έκδοση εκτελεστής διοικητικής πράξης με την οποία καταλογίζεται ορισμένη παραβατική συμπεριφορά κατ'ένανση της αρμοδιότητας της έως ότου εκδοθεί δικαστική απόφαση ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που αφορούν σε επιβολή φόρου και δεν έχουν ποινική φύση κατά την ΕΣΔΑ (πρβλ και ΣτΕ 68/2023, 359/2020).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./13.11.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ

Υπ' αριθ./11.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	2.228,40€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022	1.114,20€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.342,60€	0,00€

Υπ' αριθ./11.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	12.103,37€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022	6.051,69€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	18.155,06€

Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	1.993,05€
---	-----------

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. των παραπάνω πράξεων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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