



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.03.2025

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

Αριθμός απόφασης: 356

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' 58/19.04.2024), 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 υπ' αριθ. 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 20/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./14.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ./14.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ./14.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την/14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ./14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και την υπ' αριθ./14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, 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 20.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ενδυμάτων φόρος ποσού 963,16 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 240,79 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 57,91 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 1.261,86 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του της καθαρής αξίας 4.436,20 € δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ./14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.794,39 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 1.397,20 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 609,81 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 4.801,46 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά του κέρδη ως λογιστικής διαφοράς α) της καθαρής αξίας ύψους 240,00 € ενός ληφθέντος ανακριβούς φορολογικού στοιχείου (πραγματικής καθαρής αξίας 7.449,00 €), εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ και β) τριών (3) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ύψους 9.941,40 € που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Με την υπ' αριθ./14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 9.303,73 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 4.651,87 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.130,38 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 15.085,98 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του της καθαρής αξίας ύψους 27.988,00 € εννέα (9) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με Α.Φ.Μ.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από 14.10.2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ./10.01.2024 και/23.07.2024 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης από μέρους του, ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή οφείλει να λάβει υπόψιν της τα πληροφοριακά στοιχεία, ωστόσο δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση διενέργειας πραγματικού φορολογικού ελέγχου.

2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Οι επιχειρήσεις ήταν υπαρκτές φορολογικώς. Ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων, λειτούργησε όλως καλόπιστα στις εν λόγω συναλλαγές, όπως εξάλλου σε κάθε συναλλακτική του δραστηριότητα, ελέγχοντας όλα τα απαραίτητα στοιχεία που είχε τη δυνατότητα, στο μέτρο που του ήταν επιτρεπτό από τις διατάξεις του φορολογικού απορρήτου και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 των Ε.Λ.Π..

3) Παραβίαση τεκμηρίου αθωότητας.

4) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Κλήθηκε με το υπ' αριθ. 90/06.09.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και κατέθεσε το υπ' αριθ./01.10.2024 έγγραφο με τις αντιρρήσεις

του. Ωστόσο, η Διοίκηση δεν εκθέτει καν στη σχετική έκθεση ελέγχου, τις απόψεις της επί των αντιρρήσεών του, ούτε αιτιολογεί τον λόγο απόρριψης των ισχυρισμών του.

5) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων για το έτος 2017. Δεν δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής, και ούτε συντρέχουν άλλες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε παράταση της παραγραφής.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... 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 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, 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».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. 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 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 εμπεριστατωμένα 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 μὲν 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 φόρου εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

➤ Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπ' αριθ./27.11.2017 Τ.Π. και υπ' αριθ./29.11.2017 Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 4.436,20 € πλέον Φ.Π.Α. 1.064,69 €) με Α.Φ.Μ. ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων τα εξής:

- Λειτούργησε μόνο το χρονικό διάστημα από 13/10/2017 έως 28/02/2018. Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές εμπορευμάτων, ούτε αγορές στο εσωτερικό της χώρας, καθόσον οι αγορές της από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 602.615,65 € πλέον Φ.Π.Α. 144.627,76 € κρίθηκαν ως εικονικές στο σύνολό τους. Παρουσιάζει έσοδα ύψους 701.283,22 € για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 253.923,50 € για το φορολογικό έτος 2018, ενώ οι δαπάνες της ανέρχονται μόλις σε 4.760,51 € και 1.691,98 € αντίστοιχα.

- Υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, μειώνοντας τα έσοδα της και αυξάνοντας τα έξοδά της προκειμένου να κατασκευαστεί μια ψευδής εικόνα ορθής τήρησης φορολογικών υποχρεώσεων. Με τον ίδιο τρόπο υπέβαλε και τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. ήτοι διογκώνοντας τις φορολογητέες εισροές και συρρικνώνοντας τις φορολογητέες εκροές.

- Δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, μεταφορικά μέσα, αλλά και το προσωπικό για την αποθήκευση, διαχείριση και διανομή των εμπορευμάτων.

- Δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ η έδρα της επιχείρησης (ημερομηνία μίσθωσης και ημερομηνία λύσης της μίσθωσης είναι η 12/10/2017), ενώ η εκμισθώτρια δήλωσε το ακίνητο στο έντυπο Ε2 ως κενό. Περαιτέρω, δεν δηλώθηκε και δεν χρησιμοποιήθηκε άλλη εγκατάσταση.

- Από τον έλεγχο όλων των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της διαπιστώθηκε ότι οι λίγες περιπτώσεις αποδεδειγμένης εξόφλησης των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο πληρωμής, είχαν σκοπό να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων, ήτοι αμέσως μετά από τις πιστώσεις χρηματικών ποσών πραγματοποιούνταν είτε αναλήψεις είτε μεταφορές χρηματικών ποσών προς άγνωστους παραλήπτες. Σε άλλες περιπτώσεις προσκομίσθηκαν πλαστά έγγραφα εξόφλησης προκειμένου να παραπλανήσουν την φορολογική αρχή.

- Από τον έλεγχο των φορτωτικών εγγράφων του εκμεταλλευτή Δ.Χ. φορτηγού αυτοκινήτου με στοιχεία «....., ΑΦΜ» διαπιστώθηκε ότι επί αυτών αναγράφεται μόνο η ημερομηνία έναρξης της διακίνησης όχι όμως και η ημερομηνία και ώρα παραλαβής των εμπορευμάτων, ενώ δεν φέρουν υπογραφή ούτε του μεταφορέα, ούτε του παραλήπτη.

➤ Όσον αφορά τη συναλλαγή με την εταιρία «.....», ΑΦΜ από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρία σε αρκετές περιπτώσεις δεν εξέδιδε ή εξέδιδε υποτιμολογημένα στοιχεία εσόδων. Στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν εξέτασης κατασχεμένων διαφόρων εγγράφων, τα οποία παρέπεμπαν σε ανεπίσημες καταχωρήσεις αγορών και πωλήσεων της επιχείρησης από την ΕΛ.Υ.Τ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εντοπίστηκε για την υπό κρίση συναλλαγή, η ημερομηνία πραγματοποίησής της (29/01/2018) και η συνολική της αξία, ύψους 7.500,00 € (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.). Ωστόσο, στα βιβλία εσόδων της προσφεύγουσας βρέθηκε καταχωρημένο το τιμολόγιο με α/α εκδόσεως της ανωτέρω εταιρίας στις 27/01/2018, με καθαρή αξία 240,00 €. Συνεπώς, για συναλλαγή καθαρής αξίας 7.449,00 €, εκδόθηκε τιμολόγιο καθαρής αξίας 240,00 € πλέον Φ.Π.Α. 57,60 €, άρα ανακριβώς κατά 7.209,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.730,19 €.

➤ Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπ' αριθ./07.04.2019,/03.02.2019,/18.04.2019,/05.02.2019,/09.02.2019,/09.02.2019,/04.05.2019,/01.06.2019 και/06.06.2019 τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 27.988,00 € πλέον Φ.Π.Α. 6.717,12 €) με Α.Φ.Μ., ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων) και υποδημάτων τα εξής:

- Δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, ούτε μεταφορικά μέσα.

- Δεν προέβη σε αγορές, ούτε σε δαπάνες, συνεπώς δεν διέθετε εμπορεύματα προκειμένου να προβεί σε πωλήσεις.

- Προσκομίστηκαν φορτωτικές έκδοσης του με ΑΦΜ, για το Φ.Ι.Χ. με αριθ. κυκλοφορίας, το οποίο ωστόσο είναι αποχαρακτηρισμένο και κατά συνέπεια δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει μεταφορές από τις 05/03/2018 και μετέπειτα.

Τα τραπεζικά έγγραφα που προσκομίστηκαν είναι κατασκευασμένα.

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

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και μη εικονικών συναλλαγών απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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' ενάσκηση 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 του προσφεύγοντος περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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. 3.....4.....».

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. 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. ...».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσoglou, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 762).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/06.09.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος. Ο προσφεύγων υπέβαλε τις απόψεις του εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας με το υπ' αριθ./01.10.2024 υπόμνημά του και στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ προέβη στη σύνταξη της από 14.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτοντας τους ισχυρισμούς του.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε 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, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων στις 11.10.2023 υπέβαλε την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ήτοι εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου να προβεί στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 παρατάθηκε για ένα έτος και παραγραφόταν στις 31.12.2024.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος το φορολογικό έτος 2017 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./20.11.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του

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

Υπ' αριθ./14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	963,16€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	240,79€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	57,91€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.261,86€

Υπ' αριθ./14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	2.794,39€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	1.397,20€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	609,81€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.801,46€

Υπ' αριθ. /14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	9.303,73€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	4.651,87€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.130,38€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	15.085,98€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. 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
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.