



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-05-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1187

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά: α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., γ) της με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ και δ) της με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, που εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για το φορολογικό έτος 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, **φορολογικού έτους 2016**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους **1.231,07€**, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού **615,54€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **1.846,61€**.

- Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, **φορολογικού έτους 2016**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους **2.200,22€**, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού **1.100,12€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **3.300,34€**.

- Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου **54 ΚΦΔ**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού **100,00€** λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/7-30/09/2016** (3^{ου} τριμήνου) από την οποία δεν προκύπτει ποσό καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.α' του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. α' του ΚΦΔ.

- Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου **54 ΚΦΔ**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού **2.500,00€** λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου νόμου υποχρεώσεις, δη της μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει την προβλεπόμενη από τις παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ΚΦΔ κύρωση.

Δυνάμει της με αρ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος για το φορολογικό έτος 2016 στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Εργασίες χρωματισμών». Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο με συνημμένη σε αυτό την από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΕΛΠ και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προέκυψε ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2016 έλαβε δώδεκα (12) εικονικά στο σύνολό τους τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 4.650,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.116,00€, ήτοι συνολικής αξίας 5.766,00€, εκδόσεως της επιχείρησης Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα σχετικά πρόστιμα, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή και προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του υπό κρίση φορολογικού έτους, εκδίδοντας τις προβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η κοινοποίηση του με αρ. πρωτ. Σημειώματος Διαπιστώσεων με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ δεν

επιδόθηκαν νόμιμα διότι δεν κοινοποιήθηκαν εγγράφως ή ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αλλά και του Κώδικα Διοικητικής

Δικονομίας. Επιπλέον, παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, διότι δεν έτυχε της προσήκουσας ακρόασης, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν πριν την εκπνοή της 20ήμερης προθεσμίας για υποβολή απόψεων όπως προβλέπεται από το άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος και το άρθρο 28 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι το Σημείωμα Διαπιστώσεων του επιδόθηκε εις χείρας την και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την

2. Μη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.
3. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για τον καταλογισμό φόρων και προστίμων ενόψει της μη σύννομης κοινοποίησης των οικείων καταλογιστικών πράξεων στην προβλεπόμενη εκ του νόμου πενταετία.
4. Μη επαρκής θεμελίωση και απόδειξη από τη, φέρουσα πλήρες βάρος απόδειξης, φορολογική αρχή της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Αοριστία στην αιτιολογία με την οποία απορρίφθηκαν από τον έλεγχο οι δαπάνες αγοράς καυσίμων.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται 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.

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».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. 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 προφορικά, 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....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του

σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου περιέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφαση ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, με τις διατάξεις του Άρθρου 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«Κοινοποίηση πράξεων

1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,
β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εισαγωγή με το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ της ηλεκτρονικής αποστολής και της συστημένης ταχυδρομικής επιστολής ως κύριων τρόπων επίδοσης των πράξεων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση δεν αποκλείει την επίδοση με δικαστικό επιμελητή ή αρμόδιο υπάλληλο της Φορολογικής Αρχής. Άλλωστε, η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ' εδ. α' του ΚΦΔ, από τη στιγμή που δεν προβλέπει ποινή απαραδέκτου σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η σειρά αναγραφής των προβλεπόμενων τρόπων κοινοποίησης, αποτελεί μια ατελή διάταξη που επουδενί δύναται να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό της κοινοποίησης ως παράνομης και στην περαιτέρω αδρανοποίηση των συνεπειών που αυτή επιφέρει, μία από τις οποίες αποτελεί η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα (ΔΠρΠατρ 151/2021).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προκύπτουν τα πιο κάτω:

- Στις **20/10/2022** κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου καθώς και η **γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων** μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μαζί με το αίτημα χορήγησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων του άρθρου 14 του ΚΦΔ εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την εν λόγω κοινοποίηση, η οποία θεωρείται ότι παρήλθε την 30-10-2022, ήτοι μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της.
- Ο προσφεύγων, στις, ανταποκρίθηκε και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία εκτός των τιμολογίων αγορών-δαπανών έτους 2016 του γ' και δ' τριμήνου. Σχετικό το από **αποδεικτικό παραλαβής-παράδοσης βιβλίων και στοιχείων.**
- Στις, ημέρα Τετάρτη, ο προσφεύγων προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου όπου του **επιδόθηκε εις χείρας** το υπ' αριθ. **Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, άρθ. 28 ΚΦΔ** μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Σχετική η από έκθεση επίδοσης. **Στην εν λόγω έκθεση επίδοσης, εκ παραδρομής, ανεγράφη μήνας επίδοσης Δεκέμβριος αντί του πραγματικού μήνα επίδοσης, ήτοι Νοέμβριος.**
- Στις **θυροκολλήθηκε** στην έδρα της επιχείρησης και κύριας κατοικίας του προσφεύγοντος το υπ' αριθ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προκειμένου ο προσφεύγων να ενημερωθεί για την εκ παραδρομής λανθασμένη αναγραφή του μηνός, με αποτέλεσμα να του χορηγηθούν **επιπλέον επτά (7) ημέρες από της κοινοποίησής του εν λόγω εγγράφου, ήτοι μέχρι τις**, προκειμένου να αναφέρει εγγράφως τις απόψεις του.
- Στη συνέχεια, στις, παρελθούσης άκαρπης της ανωτέρω ορισθείσας προθεσμίας, **εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις που θυροκολλήθηκαν** αυθημερόν στην έδρα της επιχείρησής του και κύρια κατοικία του, λόγω απουσίας του προσφεύγοντος και των τυχόν συνοικούντων με αυτόν.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, συνάγεται ότι το **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα δια του αρμοδίου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου στις**, όπως προκύπτει από την από έκθεση επίδοσης στην οποία εκ παραδρομής ανεγράφη μήνας Δεκέμβριος. Η εκ παραδρομής αναγραφή του μήνα προκύπτει και από το ότι η ήταν ημέρα Τετάρτη ενώ η ήταν ημέρα Παρασκευή. Επιπρόσθετα, στις κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα (δια θυροκόλλησης) το με αρ. πρωτ. έγγραφο με το οποίο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημέρωνε τον προσφεύγοντα για την λανθασμένη αναγραφή του μήνα, ημερομηνία προγενέστερη της από ημερομηνίας που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι του επιδόθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις που επίσης φέρουν ημερομηνία έκδοσης

Επειδή, στην παρ.5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ακύρωση για τυπική παράλειψη, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας αυτής, δεδομένου ότι ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο λόγος που επιλέχθηκε η κοινοποίηση δια των διατάξεων του ΚΔΔ έναντι των υπολοίπων τρόπων κοινοποίησης που μνημονεύονται στο άρθρο 5 παρ.2 ΚΦΔ δεν είναι άλλος από τα στενά χρονικά περιθώρια που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα τις επίμαχες πράξεις (φορολογικού έτους 2016), καθώς αυτές εκδόθηκαν στις και συνεπώς έπρεπε να κοινοποιηθούν έως τις 31-12-2022.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι η επίδοση των επίμαχων πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων τυγχάνει καθόλα νόμιμη.

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου συντελέστηκε την 23-11-2022 και των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων την 29-12-2022 αντίστοιχα, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης της νομίμου προδικασίας της προηγούμενης ακρόασης και τελικά παραγραφής αυτών, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επίσης, προκύπτει ότι έλαβε γνώση του περιεχομένου της εντολής ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού που κοινοποιήθηκε στον ίδιο και στην οποία και ανταποκρίθηκε, όπως αποδεικνύεται από το από 9/11/2022 αποδεικτικό παραλαβής-παράδοσης βιβλίων και στοιχείων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Περί εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν

τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **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. [...]**».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: « ...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την **ΣΤΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ

336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (σελ.20-21) κρίθηκε ότι τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από την ατομική επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2016, είναι εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η εκδότρια επιχείρηση είναι υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο αλλά, όπως διαπιστώθηκε, ανύπαρκτο συναλλακτικά.
- 2) Δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση στην οδό καθώς στη συγκεκριμένη διεύθυνση υπήρχε οικιστικό συγκρότημα το οποίο δεν λειτούργησε ποτέ ως επαγγελματική εγκατάσταση.
- 3) Δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα ως υποκατάστημα στη καθώς η εκμίσθωση του χώρου διήρκεσε ένα (1) μήνα κατά το έτος 2012.
- 4) Σύμφωνα με την από Ειδική έκθεση αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η μισθωμένη εγκατάσταση στην οδό δηλωθείσα ως έδρα συνολικού εμβαδού 69 τ.μ. πληρούσε τις προϋποθέσεις για άσκηση δραστηριότητας μόνο για παροχή υπηρεσιών. Επομένως ο εκδότης δε διέθετε χώρο για την αποθήκευση εμπορευμάτων που φέρεται να πώλησε κατά τα έτη 2016 και 2017.
- 5) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. πρόσκληση χορήγησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων-στοιχείων) ήτοι το βιβλίο εσόδων-εξόδων τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές.
- 6) Δεν είχε στη διάθεσή της τον απαιτούμενο για την εκτέλεση εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή να εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες.
- 7) Δεν είχε στη διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση εργασιών εργατικό δυναμικό.
- 8) Δεν κατέβαλε φόρους μισθωτών υπηρεσιών αλλά ούτε συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος έξοδα για αμοιβές προσωπικού.
- 9) Η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους των φορολογικών στοιχείων και μάλιστα μεγάλης αξίας πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ.23 παρ.β' του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).
- 10) Σύμφωνα με την με αριθ. απαντητική επιστολή της Τράπεζας οι συναλλαγές που αναφέρονται στα αποδεικτικά κατάθεσης που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τους αντισυμβαλλόμενους δεν έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς ο λογαριασμός του ελεγχόμενου, κατά τα έτη 2016 και 2017, δεν παρουσίασε καμία κίνηση.
- 11) Μέρος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, φέρεται να έχει εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο (επιταγή). Ωστόσο σύμφωνα με τις απαντητικές επιστολές της, της τράπεζας της και της πρόκειται για επιταγές που, είτε δεν ταυτοποιούνται στα συστήματα των τραπεζών και ουδέποτε έχουν εκδοθεί, είτε πρόκειται για επιταγές των οποίων οι τελικοί εισπράξαντες είναι τα νομικά πρόσωπα

12) Μέρος των επιταγών φέρεται να έχουν εκχωρηθεί από τον εκδότη των τιμολογίων σε μία από τις εξής οντότητες: α)..... β), γ) από το σύστημα TAXIS/ΜΥΦ δεν προκύπτουν συναλλαγές του ελεγχόμενου με τις εν λόγω οντότητες.

13) Για το έτος 2017 από τις βάσεις δεδομένων του TAXIS/ΜΥΦ δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών-παγίων-δαπανών από το εσωτερικό της χώρας που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν εργασίες για την παροχή υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών, όπως αυτά περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (κατασχεθέντα-προσκομισθέντα από τους λήπτες).

14) Στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών η αιτιολογία είναι γενική και αόριστη, χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, για την ορθή τιμολόγηση κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2015 (ΕΛΠ).

15) Από επιτόπιο έλεγχο και έρευνα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν βρίσκεται στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, αλλά ούτε ως εγκατάσταση για την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας. Επομένως ότι η επιχείρηση κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, δηλαδή το έτος 2016, είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο, όσον αφορά τη δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του μεγάλου κύκλου εργασιών της και ως εκ τούτου ότι δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις παραπάνω πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχή υπηρεσιών.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2016, ήταν φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε **δώδεκα (12)** εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον εκδότη, για τη χρήση 2016, **καθαρής αξίας 4.650,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 1.116,00€,** ήτοι συνολικής αξίας 5.766,00€.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (σελ. 4), «Ο ελεγχόμενος... δεν χορήγησε στον έλεγχο τα παραστατικά αγорών και δαπανών της περιόδου 1/4-31/12/2016 στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα δώδεκα (12) εικονικά τιμολόγια αγοράς εκδόσεως της επιχείρησης Το γεγονός ότι τα εικονικά τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία του προσφεύγοντος και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλε, δεν αναιρεί την εικονικότητα αυτών. Επιπλέον ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα τιμολόγια αυτά αφορούν σε αγορές υλικών για εργολαβία που είχε αναλάβει δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο. Διότι επειδή προφανώς τα τιμολόγια αυτά αναγράφουν ως διεύθυνση του λήπτη την έδρα του, ήτοι, ο ελεγχόμενος για να μεταφέρει αυτά στη διεύθυνση εργολαβίας, είχε υποχρέωση να εκδώσει για τη διακίνηση αυτών από τον τόπο παραλαβής στη διεύθυνση εργολαβίας, ένα δικό του δελτίο αποστολής για κάθε αποστολή.

Επομένως ο ισχυρισμός ότι τα αγορασθέντα υλικά αναλώθηκαν σε αναληφθείσα εργολαβία δεν αποδεικνύεται και επομένως δεν αναιρεί την εικονικότητα των εκδοθέντων τιμολογίων.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣΤΕ.

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρησης, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Περί της νομιμότητας των δαπανών καυσίμων

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος δαπάνες καυσίμων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης, ύψους 2.065,93 € για το φορολογικό έτος 2016, διότι δε φέρουν επί του σώματος την σφραγίδα και υπογραφή του εκδότη πρατηριούχου και τον αριθμό κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς.

Επειδή, στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. 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, στο άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 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 την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 (ΦΕΚ Α' 251) παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι:

«9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της

παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.»

Επειδή, στις αποδείξεις καυσίμων φορολογικής περιόδου 1/1/-31/12/2016 που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του υπ' αρ. ΦΙΧ πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ούτε η σφραγίδα και η υπογραφή του εκδότη-πρατηριούχου, κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης 2 της παρ.1 του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1003/2014.

Συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίστηκαν οι εν λόγω δαπάνες από τον έλεγχο για έκπτωση και προστέθηκαν σαν λογιστική διαφορά, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων:

α) μη νόμιμα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

β) μη νόμιμα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλονται ισχυρισμοί ως προς τα επιβληθέντα πρόστιμα,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την **επικύρωση** των α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., γ) με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ και δ) με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, που εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για το φορολογικό έτος 2016.

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

1. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	1.231,07 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	615,54 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.846,61 €

2. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	2.200,22 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	1.100,12 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.300,34 €

3. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ., φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 περ. α' ΚΦΔ	100,00 €
--------------------------------------	----------

4. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ., φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^η και 2 ^ε ΚΦΔ	2.500,00 €
---	------------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.