



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.03.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 591

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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ και της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής

προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε στην, ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών (κατά το εν λόγω έτος) το λιανικό εμπόριο καυσίμων για οχήματα φόρος ποσού 802,91 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 80,29 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 160,58 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 1.043,78 €, κατόπιν προσθήκης στα αποτελέσματά της ως λογιστικής διαφοράς των αποσβέσεων που αντιστοιχούν στο ληφθέν εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο αγοράς παγίου (Τ.Π.), έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 9.036,60 € πλέον Φ.Π.Α. 2.078,41 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 435,81 € και επιβλήθηκε στην, ΑΦΜ φόρος ποσού 1.642,60 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 821,30 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 2.463,90 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. (2.078,41 €) του ανωτέρω ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΛΑΡΙΣΑΣ (αρ. εισερχ.) και α) η Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) για την περίοδο 1/1/2016-31/12/2016 που αφορά την διενέργεια ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε προς την,

Α.Φ.Μ. και β) η Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) & Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) για την περίοδο 1/1/2016-31/12/2016.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη κοινοποίηση των ως άνω πράξεων μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου. Δεν προκύπτει από πουθενά η ημερομηνία κοινοποίησής τους.

2) Η συναλλαγή είναι πραγματική και αποδεικνύεται από δύο επιταγές της Συνεταιριστικής Τράπεζας, ποσού 3.000,00 € έκαστη και αριθμούς και αντίστοιχα, σε διαταγή της εταιρείας «.....» και τις δύο καταβολές ύψους 3.000,00 € και 2.100,00 € αντίστοιχα, που έλαβαν χώρα στον λογαριασμό με IBAN GR της τράπεζας Έχει εκδοθεί αθωωτική απόφαση του Ποινικού Δικαστηρίου υπέρ της, η οποία θα έπρεπε να συνεκτιμηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3) Καλή πίστη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Ως προς την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής από την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....»

Επειδή, με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 ορίζεται ότι: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. ...»

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ βάσει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της πραγματοποιήθηκε σε βάρος της, ΑΦΜ και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο όνομά της.

Συνεπώς, η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. δεν νομιμοποιείται να ασκήσει την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν την αφορούν.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό (της)

Επειδή, με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1249/2014 ορίζεται ότι: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1180/2018 ορίζεται ότι: «2. ... με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στον φορολογούμενο.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 2α του άρθρου 66 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) σχετικά με την προθεσμία άσκησης της δικαστικής προσφυγής, ορίζεται ότι στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα ημερών και η προθεσμία για την άσκησή της αρχίζει, σε περίπτωση ρητής πράξης, από την κατά νόμο επίδοση της πράξης σε αυτούς τους οποίους αφορά ή σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της. ...»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες α) υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, κοινοποιήθηκαν νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., την, στον εξουσιοδοτημένο από την με Α.Δ.Τ.,, ΑΦΜ με Α.Δ.Τ., ο οποίος είναι λογιστής με ημερομηνία έναρξης της εν λόγω σχέσης στο υποσύστημα μητρώου του TAXIS από τις έως σήμερα. Βάσει της εξουσιοδότησης, ο δικαιούτο να παραλάβει μεταξύ άλλων και τα προσωρινά και τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου. Στην έκθεση επίδοσης

των ανωτέρω πράξεων του αρμόδιου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, αναγράφεται η ημερομηνία κοινοποίησης (στην πρώτη σειρά της έκθεσης επίδοσης), η οποία είναι η ως προαναφέρθηκε.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό (της)

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...».*

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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής

ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής 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 του υπό κρίση τιμολογίου και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ ερειδόμενες στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΛΑΡΙΣΑΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών και δευτερεύουσες δραστηριότητες α) τις εργασίες κατεδάφισης, β) τον χειρισμό μηχανημάτων κατασκευών (χωματουργικών, οδοποιητικών κλπ), γ) το χονδρικό εμπόριο ξυλείας, οικοδομικών υλικών και ειδών υγιεινής, δ) το χονδρικό εμπόριο γρανίτη, ψαμμίτη και άλλων λίθων για μνημεία ή κτίρια, ε) τις υπηρεσίες διαφήμισης, στ) τις υπηρεσίες διανομής διαφημιστικού υλικού για εκδηλώσεις και όχι μόνο και ζ) τις πωλήσεις διαφημιστικού χώρου ή χρόνου με αμοιβή βάσει σύμβασης, τα εξής:

➤ Ουδέποτε άσκησε τη δραστηριότητά της στην έδρα και στο υποκατάστημά της: Κατά την αυτοψία ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ τόσο στην δηλωθείσα έδρα επί της οδού στην Κατερίνη, ιδιοκτησίας της (ΑΦΜ) όσο και στο δηλωθέν υποκατάστημα επί της οδού στη Θεσσαλονίκη ιδιοκτησίας της (ΑΦΜ), διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω εγκαταστάσεις ήταν κενές. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου της έδρας της εταιρίας στην Κατερίνη,, ουδέποτε έλαβε τα συμφωνηθέντα μισθώματα για τα δύο χρόνια μίσθωσης (από 2014 έως και την 2016), όπως οριζόταν στο οικείο ιδιωτικό συμφωνητικό που υπεγράφη, ούτε αναρτήθηκε κάποια ταμπέλα από την εν λόγω εταιρία στο κατάστημα της. Σε υπεύθυνες δηλώσεις ιδιοκτητών παρακείμενων, της δηλωθείσας έδρας, επιχειρήσεων, αναφέρεται ότι δεν γνωρίζουν την εταιρία «.....». Σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του υποκαταστήματος της εταιρίας στη Θεσσαλονίκη, ο χώρος δεν ηλεκτροδοτήθηκε ποτέ.

- Δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους.
- Δεν είχε στην κατοχή της φορτηγά ή μηχανήματα έργων.
- Υπέβαλε μηδενική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2014. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015 και τα επόμενα και από τον Αύγουστο 2016 και εξής υποβάλλει μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

- Δεν καταχώρησε στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης, από το φορολογικό έτος 2014 και μετά, καταστάσεις συμφωνητικών ώστε να αποδεικνύει έτσι, την ανάληψη οιοδήποτε κατασκευαστικού έργου είτε με απευθείας ανάθεση είτε μέσω υπεργολαβίας.

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών προκύπτει ότι κατά τα φορολογικά έτη 2014-2016 οι αγορές της κινήθηκαν σε χαμηλά επίπεδα σε σχέση με τις πωλήσεις της. Παρατηρείται επομένως πλήρης αναντιστοιχία αγορών - πωλήσεων. Ειδικότερα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)
2014	61	338.764,23 €	7	358,52 €
2015	420	1.733.016,68 €	81	20.377,39 €
2016	106	568.469,82 €	31	6.693,74 €

- Δεν ανταποκρίθηκε σε επαναλαμβανόμενες προσκλήσεις να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία.

- Σε πλήθος συναλλαγών της, διαπιστώθηκε ότι υπήρξε υποκρυπτόμενος και συναυτουργός ο με ΑΦΜ (διαχειριστής της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ) ο οποίος σε πληθώρα συναλλαγών εμφανίστηκε α) είτε ως υπεύθυνος της εταιρίας «.....» β) είτε ως το άτομο το οποίο έφερε σε επαφή τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις -πελάτες με την «.....», γ) είτε ως το άτομο με τα μεταφορικά μέσα και το προσωπικό του οποίου φέρεται να εκτελέστηκαν οι υπό διερεύνηση εργασίες.

Επειδή, το όχημα με το οποίο πραγματοποιήθηκε η φερόμενη μεταφορά εμπορευμάτων στην προσφεύγουσα και αναγράφεται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο είναι το με αριθμ. κυκλοφορίας ιδιοκτησίας της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., διαχειριστής της οποίας είναι, υποκρυπτόμενο πρόσωπο και άμεσος συνεργός σε πλήθος εικονικών συναλλαγών της «.....», που ήρθε σε επαφή με τον υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης. Περαιτέρω, η εκδότρια φέρεται να έχει εκτελέσει για λογαριασμό της προσφεύγουσας εργασίες κατασκευής στεγάστρου που απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις (κατασκευή στεγάστρου, τοποθέτηση φωτιστικών) και ειδικά ανυψωτικά μηχανήματα (γερανό για την ανύψωση και την τοποθέτηση του στεγάστρου), χωρίς να προκύπτει, η απασχόληση εξειδικευμένου και μη προσωπικού, αλλά και ειδικών μηχανημάτων που απαιτούνται, τα οποία δεν είχε στην κατοχή της η οντότητα «.....».

Επειδή, όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών, οι διατραπεζικές πληρωμές στις και προηγήθηκαν της έκδοσης του σχετικού φορολογικού στοιχείου (.....) και οι επιταγές λήξεως και λήξεως, ποσού εκάστης 3.000,00€, οι οποίες εκδόθηκαν από την για την εξόφληση των συναλλαγών με την «.....» εκδόθηκαν σε

διαταγή της «.....» και όχι σε διαταγή της «.....». Περαιτέρω, από το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της, που έλαβε αριθμ. πρωτ. από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΛΑΡΙΣΑΣ, καθώς και από το αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της που έλαβε αριθμ. πρωτ. από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΛΑΡΙΣΑΣ προκύπτει ότι, από την εκδόθηκαν οι επιταγές,, ποσού 3.000,00€ και λήξεως και η, ποσού 3.000,00 € και λήξεως, σε διαταγή της «.....» οι οποίες οπισθογραφήθηκαν και δόθηκαν σε τρίτους.

Επειδή, ως η προσφεύγουσα επισημαίνει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στα τέλη του έτους 2015 ανέθεσε στην εταιρία «.....» που εδρεύει στην Καρδίτσα, να τοποθετήσει στο πρατήριό της αντλία υγραερίου. Εν συνεχεία, ζήτησε από την «.....» να της προτείνει κάποιον καλό κατασκευαστή στεγάστρου, προκειμένου να καλύψει τον χώρο, όπου είχε τοποθετηθεί η αντλία υγραερίου (τιμολόγιο πώλησης δεξαμενής). Η «.....», πρότεινε μεταξύ άλλων κατασκευαστών, την «.....», η οποία και επιλέχθηκε λόγω συμφέρουσας οικονομικής προσφοράς και στα τέλη του 2015 ο νόμιμος εκπρόσωπος της «.....»,, επισκέφτηκε τις εγκαταστάσεις. Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι σχεδόν δύο χρόνια πριν, ήτοι στις, η «.....» έστειλε προσφορά κατασκευής και τοποθέτησης στεγάστρου μέσω της «.....» για την προσφεύγουσα, αν και δεν αναγράφεται η επωνυμία της. Ως εκ τούτου, διαπιστώνεται αντίφαση στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας καθόσον η «.....» φέρεται να γνώριζε τις ανάγκες κατασκευής στεγάστρου της προσφεύγουσας δύο χρόνια πριν καν τοποθετηθεί η αντλία υγραερίου στο πρατήριο της προσφεύγουσας και δημιουργηθεί η ανάγκη κατασκευής του και χωρίς να έχει δει τον χώρο έτσι ώστε να έχει σαφή εικόνα της κατασκευής και του κόστους.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτριας (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). Περαιτέρω, ακόμη και αν γινόταν υποθετικά δεκτό ότι συντελέσθηκε η παροχή δε νοείται για κάποιον λήπτη που καταβάλει χρήματα και εκδίδει επιταγές προς συγκεκριμένη οντότητα, να αποδέχεται σχετικά τιμολόγια από άλλη οντότητα («.....») χωρίς να προβεί σε καμία ενέργεια ενημέρωσης των φορολογικών αρχών και να προβάλει ισχυρισμό περί καλοπιστίας.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «*Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες*

καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, στα πλαίσια της σχετικής νομολογίας και αναφορικά με το βαθμό δέσμευσης από προηγηθείσα αθωωτική κρίση του ποινικού δικαστή το ΣΤΕ δέχεται (α) το διοικητικό δικαστήριο δεσμεύεται από αμετάκλητη, καταδικαστική ή αθωωτική, απόφαση ποινικού δικαστηρίου, μόνον αν η ποινική απόφαση αφορά στην ίδια παράβαση, ως ιστορικό γεγονός, με εκείνη που καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα με την ένδικη διοικητική πράξη, με την οποία του επιβλήθηκε διοικητική κύρωση, και (β) η παραγόμενη δέσμευση αφορά στην «ενοχή» ή μη του προσφεύγοντος, ήτοι στο αξιόποιο ή μη της συμπεριφοράς του, και, συνακόλουθα, δεν καλύπτει την επιβολή δασμών και φόρων που δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής/κύρωσης για διοικητική παράβαση, ήτοι χαρακτήρα ανάλογο με το επαπειλούμενο στην ποινική δίκη μέτρο ώστε να υπάρχει αναλογία μεταξύ της ποινικής διαδικασίας και της διοικητικής διαδικασίας και δίκης, ικανής να δικαιολογήσει τη δέσμευση. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, θα κατέληγε στο (άτοπο και) ασύμβατο με το άρθρο 94 παρ. 1 του Συντάγματος αποτέλεσμα να αποφαίνεται εν τέλει ο ποινικός δικαστής, αντί για τον διοικητικό δικαστή που είναι ο «φυσικός» δικαστής των φορολογικών υποθέσεων για τη νόμιμη ύπαρξη της φορολογικής υποχρέωσης, που αποτελεί το αντικείμενο της διοικητικής δίκης, και τούτο μάλιστα παρόλο που η γένεση των προβλεπόμενων στο νόμο φορολογικών υποχρεώσεων των διοικουμένων δεν προϋποθέτει υπαιτιότητα και, γενικότερα, παραβατική συμπεριφορά τους, αλλά στηρίζεται στην εξ αντικειμένου ύπαρξη της οριζόμενης στο νόμο φορολογητέας ύλης/πράξης (ΣΤΕ 951/2018).

Ως εκ τούτου, όσον αφορά τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αθωωτικής απόφασης υπέρ της, αναφέρεται ότι αυτή συνεκτιμήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση κατά την διαμόρφωση της κρίσης της, ενώ οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματικής συναλλαγής και καλοπιστίας της ως λήπτριας, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Διαφορά φόρου	802,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	80,29€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	160,58€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.043,78€

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

Διαφορά φόρου	1.642,60€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	821,30€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.463,90€
Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	435,81€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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