



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/5/2023

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

Αριθμός απόφασης: 927

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 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 ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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. τη με αρ. 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 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 **18/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ...ενδικοφανή προσφυγή του ...με **ΑΦΜ** ...κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ. ... **16/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016, και β) της με αρ. ...**16/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, καθώς και κατά των από 16/12/2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ & ΚΦΔ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ...ενδικοφανούς προσφυγής του ...με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. ... **16/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο ξυλείας, οικοδομικών υλικών και ειδών υγιεινής, φόρος εισοδήματος ύψους 1.943,62€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 971,81€, ήτοι συνολικό ποσό 2.915,43€, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη του, της καθαρής αξίας ύψους 10.272,00€ είκοσι έξι ληφθέντων μερικώς εικονικών απροσδιορίστου αξίας φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ...με **ΑΦΜ**:....
- Με τη με αρ. ...**16/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 2.465,19€ πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 1.232,60€ ήτοι συνολικό ποσό 3.697,79€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών του, του ΦΠΑ ποσού 2.465,19€ των προαναφερθέντων είκοσι έξι ληφθέντων μερικώς εικονικών απροσδιορίστου αξίας φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από **16/12/2022** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. .../2022 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ...- **4/10/2022** δελτίο πληροφοριών του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και η συνημμένη του από **3/10/2022** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης φορολογικών στοιχείων (Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013) της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία η ατομική επιχείρηση του ...με **ΑΦΜ** ..., κατά το φορολογικό έτος 2016, εξέδωσε χίλια επτακόσια εννέα (1709) μερικώς εικονικά απροσδιορίστου αξίας φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.726.365,24€ και μεταξύ των ληπτών της συμπεριλαμβανόταν και ο προσφεύγων.

Επιπλέον από τη φορολογική αρχή εκδόθηκε και η από 16/12/2022 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4987/2022), με την οποία διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα η παράβαση της λήψης των προαναφερόμενων είκοσι έξι μερικώς εικονικών απροσδιορίστου αξίας φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ...με **ΑΦΜ**:..., βάσει των διατάξεων του άρθρου 1, 5, 8, 9, 10, 11 & 15 του Ν.4308/2014, παράβασης που ωστόσο δεν επισυρει κυρώσεις, καθώς διαπράχθηκε μετά τις 17/10/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2016, καθώς δεν έλαβε χώρα εντός της πενταετίας τόσο η έκδοσή όσο και η έγκυρη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της μερικής εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστία του ως λήπτη.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ.1 του Ν.4987/2022 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 πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. ...».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του φορολογικού έτους 2016 λόγω παραγραφής, καθώς όπως ισχυρίζεται δεν έλαβε χώρα εντός της πενταετίας τόσο η έκδοσή όσο και η έγκυρη κοινοποίηση τους. Οι προσβαλλόμενες πράξεις του επιδόθηκαν με επιμελητή της φορολογικής αρχής χωρίς να δικαιολογείται η μη δυνατότητα επίδοσης με άλλο τρόπο, παρά τη σχετική πρόβλεψη των διατάξεων του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Εφόσον επιλεγόταν ένας από τους δύο άλλους προβλεπόμενους τρόπους, ήτοι ηλεκτρονική κοινοποίηση άρ. 5 παρ. 2α ΚΦΔ ή αποστολή συστημένης αποστολής άρ. 5 παρ. 2β ΚΦΔ, το δικαίωμα του δημοσίου θα είχε παραγραφεί λόγω της έκδοσης των πράξεων στις 16/12/2022.

Επειδή, με το άρθρο 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.4727/2020 (Α' 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή, όπως αναλυτικά επισημαίνεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4174/2013, με το άρθρο 5 αφενός μεν σκοπείται η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, ενόψει της έλλειψης προσωπικού και του μεγάλου αριθμού των προς επίδοση καταλογιστικών πράξεων, αφετέρου δε επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών με την εισαγωγή τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.

Ενόψει των παραπάνω και υπό το πρίσμα της βούλησης του νομοθέτη, όπως αποτυπώνεται στην ως άνω αιτιολογική έκθεση του άρθρου 5 ΚΦΔ, σαφώς συνάγεται ότι η επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας να μεν τίθεται πλέον στο περιθώριο, καλούμενη μόνον επικουρικώς σε εφαρμογή, ήτοι εάν δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο, πλην όμως η μη τήρηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της επικουρικότητας της προσφυγής στην κατά τον Κ.Δ.Δ. επίδοση, σε καμία περίπτωση δεν επάγεται ακυρότητα της γενόμενης κοινοποίησης.

Διότι, πέραν του ότι μία τόσο σοβαρή έννομη συνέπεια, όπως η ακυρότητα, θα πρέπει να εξαγγέλλεται ρητά και πανηγυρικά, η κατά προτίμηση προσφυγή στους νέους τρόπους κοινοποίησης (ηλεκτρονική κοινοποίηση, παράδοση στην έδρα του νομικού προσώπου, συστημένη επιστολή) έχει τεθεί αποκλειστικά χάριν εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος, ήτοι για λόγους αναγόμενους αφενός στην εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων και αφετέρου στην πρόληψη διαδικαστικών ακυροτήτων, ώστε η, κατά παρέκκλιση τούτων, προσφυγή στην κατά τον Κ.Δ.Δ. επίδοση όχι μόνο δεν βλάπτει τον φορολογούμενο, αλλά αντίθετα προστατεύει πληρέστερα τα συμφέροντά του, κατά το ότι διασφαλίζει την τυπικότητα της διαδικασίας και την πραγματική γνώση εκ μέρους του της επιδιδόμενης πράξης.

Υπό τις παραδοχές αυτές, λοιπόν, η κατ' άρθρο 5 ν. 4174/2013 κλιμάκωση των τρόπων κοινοποίησης θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν έχει το νόημα της επί ποινή απαραδέκτου ιεράρχησης, αλλά της σύστασης προς τα όργανα της φορολογικής αρχής ενόψει υπηρεσιακών αναγκών (βλ. ΔΠρΚομ 399/2022, σύμφωνα με την οποία η σχετική πρόβλεψη επέχει θέση «έντονης υπόδειξης του νομοθέτη προς τη φορολογική αρχή»).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του φορ. έτους 2016 εκδόθηκαν στις 16/12/2022, ήτοι εντός πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος καθώς και η περιοδική δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας περιόδου του έτους 2016, για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με την σχετική έκθεση επίδοσης του αρμόδιου υπαλλήλου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου επιδόθηκαν στις **20/12/2022** στον προσφεύγοντα στην έδρα της ατομικής του επιχείρησης επί της επαρχιακής οδού ... στη Θέρμη Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται ζήτημα άκυρης επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και σε κάθε περίπτωση ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ στο φορ. έτος 2016.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 2/2/2016 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.»

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. 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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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 από τη 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣΤΕ 1404/2015, 505-6/2012).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. 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 βάση έτερης 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.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, 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, περαιτέρω, 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, η μερική εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και ο προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος και ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 - 31/12/2016, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις από **16/12/2022** εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αρ. πρωτ. ...- **4/10/2022** δελτίου πληροφοριών του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και της από 3/10/2022 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης φορολογικών στοιχείων (Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013) της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον εκδότη.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ...με **ΑΦΜ**:... με αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια τα εξής:

- Το ακίνητο που δηλώνεται ως έδρα της επιχείρησης του στην οδό ... στη ..., όπως προκύπτει από το τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ μισθώθηκε στον ...από τον ...**με Α.Φ.Μ.** ..., ωστόσο τόσο ο ίδιος, όσο και η κόρη του δήλωσαν ότι δεν τον γνώριζαν.
- Δε διέθετε μεταφορικά μέσα πλην μιας μοτοσυκλέτας με πινακίδες κυκλοφορίας ..., με την οποία δε θα μπορούσε να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της επιχείρησής του.
- Δεν υπάρχει λογική συνάφεια μεταξύ των δηλωθέντων του αγορών και πωλήσεων. Βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων – εξόδων για το φορολογικό έτος 2016 οι πωλήσεις του ανέρχονται σε 1.726.365,24€ ενώ οι αγορές του σε 3.211,76€, στη δε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα στο έντυπο Ε3 δήλωσε αγορές εσωτερικού ποσού 317.005,08€. Επίσης δηλώνονται έξοδα ποσού 820.200,00€ (ενώ δεν προκύπτουν ανάλογα ποσά στις ΜΥΦ).
- Δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφη πρόσκληση της ελεγκτικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων του υπό κρίση φορ. έτους.
- Στο σύστημα Vies έχει δηλωθεί από βουλγαρικές επιχειρήσεις ότι διενήργησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, χωρίς όμως αυτές να μπορέσουν να ταυτοποιηθούν, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων. Περαιτέρω από το άνοιγμα των τραπεζικών του λογαριασμών δεν προέκυψαν πληρωμές σε βουλγαρικές επιχειρήσεις για τις εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Επίσης, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του, προκύπτει ότι γίνονταν καταθέσεις και άμεση ανάληψη των κατατεθέντων ποσών.
- Είχε την ίδια παραβατικότητα και στο φορολογικό έτος 2015, κατά το οποίο κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 1.682.935,15€ από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Επειδή, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις στο σύνολο των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων για τις επίμαχες συναλλαγές, ανταποκρινόμενος στη με αρ. .../2022 πρόσκληση της ίδιας ελεγκτικής αρχής, ήτοι τα τηρούμενα βιβλία και τα ληφθέντα τιμολόγια από τον εκδότη ...:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡ/ΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	07.07.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	400,00	96,00
2	20.07.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	400,00	96,00
3	02.08.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	400,00	96,00
4	12.08.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	400,00	96,00
5	01.09.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	400,00	96,00
6	17.09.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	400,00	96,00
7	07.10.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	393,60	94,46
8	12.10.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	401,80	96,43
9	17.10.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	397,70	95,44
10	20.10.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	377,20	90,52
11	29.10.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	377,20	90,52
12	02.11.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	393,60	94,46
13	08.11.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	393,60	94,46
14	12.11.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	401,80	96,43

15	21.11.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	401,80	96,43
16	02.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	393,60	94,46
17	03.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	377,20	90,52
18	05.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	393,60	94,46
19	07.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	401,80	96,43
20	10.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	401,80	96,43
21	15.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	397,70	95,44
22	18.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	377,20	90,52
23	21.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	393,60	94,46
24	23.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	401,80	96,43
25	28.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	393,60	94,46
26	30.12.2016	...	ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48	401,80	96,43
ΣΥΝΟΛΟ				10.272,00	2.465,28

Επίσης, έλαβε υπόψη τα αντίγραφα εικοσιοκτώ (28) Τιμολογίων- Δ.Α που εξέδωσε ο προσφεύγων προς διάφορους πελάτες του για το χρονικό διάστημα 14/11/2016 - 14/12/2017, τα οποία αφορούσαν σε ξυλεία με την περιγραφή «ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ», «ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ5» και «ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ6Χ4», τα οποία προσκόμισε με το με αρ. πρωτ. .../05-12-2022 υπόμνημά του κατόπιν κοινοποίησης σε αυτόν του με αρ.../2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου αρ.28 ΚΦΔ.

Κατόπιν επεξεργασίας των ανωτέρω στοιχείων, σύμφωνα με όσα αναγράφονται στις υπό κρίσεις εκθέσεις ελέγχου στο κεφάλαιο «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις :

- Τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ καθώς και στις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ (Μ.Υ.Φ) του προσφεύγοντος.
- Όλα τα παραστατικά αφορούν σε ξυλεία με την περιγραφή «ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ48» συνολικής καθαρής αξίας 10.272,00€, ενώ ο εκδότης φέρεται να είχε πραγματοποιήσει κατά το έτος 2016 αγορές συνολικού ύψους μόλις 3.211,76€.
- Η μεταφορά των ειδών ξυλείας φέρεται να έγινε με το ΦΙΧ του προσφεύγοντος με αρ. κυκλοφορίας ..
- Όλα τα παραστατικά είναι συνολικής αξίας λίγο κάτω από το όριο των 500,00€ και φέρεται να έχουν εξοφληθεί μετρητοίς.

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τους πελάτες του και που προσκόμισε στη φορολογική αρχή ως απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών του με τον ...δεν έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο, διότι οι φερόμενες αγορές από τον εκδότη αφορούν κυρίως σε ξυλεία με την περιγραφή «ΕΛΑΤΗ ΕΥΡΩΠΗΣ 400Χ25Χ45», ενώ τα Τ-Δ.Α. που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τους πελάτες του αφορούν σε ξυλεία «ΕΛΑΤΗΣ ΕΥΡΩΠΗΣ» διαφορετικών διαστάσεων. Επιπλέον, λόγω του μεγάλου διαστήματος που μεσολαβεί μεταξύ των συγκεκριμένων αγορών και πωλήσεων, και δεδομένου ότι ο ... δεν ήταν ο μοναδικός προμηθευτής της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, τα εν λόγω παραστατικά δεν κρίθηκαν ικανά να επιβεβαιώσουν τον ισχυρισμό του περί πραγματοποίησης των συναλλαγών.

Από την συνεκτίμηση όλων των προαναφερομένων, ο έλεγχος έκρινε ότι τα επίμαχα είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων είναι μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικής συναλλαγής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 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 νέα στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του, να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, και να ανατρέπουν το πόρισμα του ελέγχου. Σε ότι αφορά την επίκληση της καλοπιστίας, αυτή δε συντρέχει ως λόγος, καθώς δεν αμφισβητείται η λήψη αλλά το ύψος των τιμολογηθέντων εμπορευμάτων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας, μη εικονικότητας των συναλλαγών και αντιστροφής του βάρους της απόδειξης απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι, ενώ ο επιμέρους ισχυρισμός του περί καλοπιστίας του ως λήπτη απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ...- **18/1/2023** ενδικοφανούς προσφυγής του ...με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αρ. ... **16/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	1.943,62€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	971,81€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.915,43€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ. ...**16/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	2.465,19€
Πρόστιμο άρθρου 58α του ΚΦΔ	1.232,60€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.697,79€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.