



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10/04/2024

Αριθμός απόφασης: 944

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 29/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου, επί της οδού, αρ....., κατά της αριθμ./29-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής

προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 και της αριθμ./29-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/**29-11-2023** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 10.990,52€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.495,27€, ήτοι συνολικό ποσό **16.485,79€** και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1.295,08 €.

2. Με την με αριθμό/**29-11-2023** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 4.198,91€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.099,46€, ήτοι συνολικό ποσό **6.298,37€** και μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των **3.331,29 €**, έναντι του δηλωθέντος υπολοίπου φόρου για έκπτωση 3.440,90 €

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί της από 29/11/2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. .../06-10-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το δελτίο πληροφοριών με αριθμό πρωτοκόλλου/29-03-2023 (πρωτ. εισερχομένου/13-04-2023) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο, η επιχείρηση «....., ΑΦΜ:....., χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων,», εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων είναι και η επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία έλαβε στο φορολογικό έτος 2017, έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 28.656,00€ πλέον ΦΠΑ 6.877,44€ και στο φορολογικό έτος 2018, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.556,00€ πλέον ΦΠΑ 3.013,44€

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπίστωσε τη λήψη και καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία

της προσφεύγουσας, των φορολογικών στοιχείων που λήφθηκαν από την ανωτέρω επιχείρηση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 14, 23, 24 και 25 του Ν 4987/2022, ως κάτωθι:

2017

A/A	Είδος φορολογικού στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	Ποσό ΦΠΑ	Εκδότης
1	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	5	3/4/2017	7.353,00	1.764,52	
2	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	19	11/4/2017	7.164,00	1.719,36	
Β ΤΡΙΜΗΝΟ 2017				14.517,00	3.483,88	
3	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	87	31/8/2017	8.018,00	1.924,32	
Γ ΤΡΙΜΗΝΟ 2017				8.018,00	1.924,32	
4	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	544	12/12/2017	9.776,00	2.346,24	
5	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	546	18/12/2017	12.488,00	2.997,12	
6	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	550	20/12/2017	6.392,00	1.534,08	
Δ ΤΡΙΜΗΝΟ 2017				28.656,00	6.877,44	

2018

A/A	Είδος φορολογικού στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	Ποσό ΦΠΑ	Εκδότης
1	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	525	10/4/2018	6.662,00	1.598,88	
2	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	523	5/4/2018	5.894,00	1.414,56	
Β ΤΡΙΜΗΝΟ 2018				12.556,00	3.013,44	

Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής προσδιόρισε το αποτέλεσμα στο Φ.Π.Α. με την αφαίρεση από τις εισροές και το φόρο εισροών τα ποσά των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. .../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. το με αρ .πρωτ./27-11-2023 υπόμνημά της με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επισημαίνεται ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, βάσει του οποίου προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα των οικείων ετών με την προσθήκη ως λογιστικές διαφορές τα ποσά των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων και εκδόθηκαν

οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τις οποίες μειώθηκε η ζημία των φορολογικών ετών 2017 και 2018 κατά το ποσό των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η προσφεύγουσα δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά των ανωτέρω πράξεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών, διότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Επικαλείται καλή πίστη στο πρόσωπο της εκδότριας. Έλλειψη κινήτρου για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς η επιχείρησή της παρουσιάζει σταθερά παθητικό. Έλλειψη επαρκούς αιτιολόγησης των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Οι φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν εις βάρος της το έτος 2017 έχουν υποπέσει στην πενταετή παραγραφή.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας και της επίκλησης για καλή πίστη.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν 4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.*».

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε 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 (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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς 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 νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4987/2022 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», 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, στο 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, σύμφωνα 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 εμπεριστατωμένα 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, 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το

είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων

που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.....».

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στο με αρ. πρωτ./29-03-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς και στην Έκθεση Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ανωτέρω έκθεση διαπιστώθηκε ότι χίλια εκατόν πενήντα πέντε (1.155) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση τηςμε Α.Φ.Μ.:..... στην ελεγχόμενη περίοδο, είναι εικονικά και αφορούν σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθώς:

➤ Η εκδότρια επιχείρηση, με έναρξη εργασιών την 07-04-2017, δήλωσε ως έδρα μισθωμένο διαμέρισμα επί της οδού Σκρά 4 Καλλιθέα στην οποία δεν υφίσταται από ενάρξεως, διότι από τον επιτόπιο έλεγχο **διαπιστώθηκε ότι δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της**. Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου κ. στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, χρήσης 2015, δηλώνει (με το έντυπο Ε2) το ακίνητο επί της οδού ως δωρεάν παραχωρούμενη κατοικία στον κ. από 5-4-2015. Στις επόμενες χρήσεις από 2016 έως 2018 δεν δηλώνεται εισόδημα από το συγκεκριμένο ακίνητο, αλλά ούτε και ως δωρεάν παραχωρούμενο

➤ Δεν απασχόλησε ποτέ κανέναν εργαζόμενο όπως προκύπτει, τόσο από το σύστημα ELENXIS (προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ. Υ.), όσο και από τα αρχεία του ΣΕΠΕ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ που με το υπ' αριθ. πρωτ./29-5-2020 έγγραφο του (αρ. πρωτ. εισερχομένων εγγράφων ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/11-6-2020) ενημέρωσε την ΥΕΔΔΕ ότι η εκδότρια δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ.

➤ Οι αγορές δεν καλύπτουν τις πωλήσεις στις ελεγχόμενες χρήσεις.

➤ Στη χρήση 2017 η βασική της προμηθεύτρια, «.....ΙΚΕ», συγκεντρώνει ισχυρές ενδείξεις εικονικότητας. Η εν λόγω επιχείρηση από την οποία εμφανίζεται να αγοράζει εμπορεύματα, αναφέρεται στο Πληροφοριακό Δελτίο της ΕΛΥΤ Θεσ/νικης, ως ύποπτη τέλεσης φορολογικών παραβάσεων και συγκεκριμένα ως πιθανή εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και εμφανίζει παρεμφερή εικόνα με την ελεγχόμενη (δεν έχει αγορές κ.τ.λ.). Όπως διαπιστώθηκε έχει ανασταλεί η χρήση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της, διότι έχει καταστεί μη έγκυρος, λόγω του ότι έχει κριθεί

«εξαφανισμένος έμπορος» σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1200/2.9.2015 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1088/2017.

➤ Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων της εκδότριας δεν προκύπτουν αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε, ήτοι:

- για τη χρήση 2017 πραγματοποίησε πωλήσεις αξίας 1.228.357,85€ πλέον Φ.Π.Α. 294.805,69€ με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 107.405,11€ πλέον Φ.Π.Α. 25.773,32€.

- για τη χρήση 2018 πραγματοποίησε πωλήσεις αξίας 197.569,25€ πλέον Φ.Π.Α. 47.329,00€ με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 6.327,32€ πλέον Φ.Π.Α. 366,56€.

➤ Η εκδότρια ουδέποτε πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

➤ Η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις κρινόμενες χρήσεις, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς προκύπτει ότι δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να μπορεί να διαθέτει τα είδη που φέρεται ότι διέθεσε στις λήπτριες επιχειρήσεις και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές

➤ Από όλα τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή, τόσο στο εσωτερικό, όσο και στο εξωτερικό, δηλαδή πρόκειται για έμπορο χωρίς δομή πραγματικής εμπορικής οντότητας.

Επειδή από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής του συνόλου των φορολογικών παραστατικών καθώς και από τα βιβλία εσόδων εξόδων που προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Τα κρινόμενα **χειρόγραφα** τιμολόγια, αφορούν στην «προμήθεια» υποδημάτων και ενδυμάτων σε ασυνήθιστα μεγάλες ποσότητες χωρίς καμία διαφοροποίηση ανά μέγεθος, ποιότητα, κωδικό προϊόντος με μοναδική αναφορά στο γένος των αγαθών και όχι στο είδος.

- Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα παραστατικά καταχώρησης συναλλαγών με αύξοντα αριθμό 2,4,7,10,22,19,16,13 (αριθμός .../12-10-2023 Έκθεση Κατάσχεσης) ως παραστατικά εξόφλησης, τα οποία όμως σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΕΕ Αττικής (σελ.7/52)

ουδέποτε εκτελέστηκαν. Συγκεκριμένα στην ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται: «Όπως προκύπτει από τα τραπεζικά δεδομένα που λάβαμε, η ελεγχόμενη,(.....) χρησιμοποιεί μόνο τον λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς με αριθμό GR..... **Ο λογαριασμός της EUROBANK με αριθμό δεν παρουσιάζει κινήσεις για το χρονικό διάστημα από 07/04/2017 έως 01/01/2020 παρά μόνο πέντε (5) συναλλαγές συνολικού ύψους 10,00 ευρώ.**»

- Στα επίμαχα τιμολόγια του 2017 αναγράφεται ως αριθμός κυκλοφορίας οχήματος μεταφοράς των εμπορευμάτων το, για το οποίο κάτοχος από τα στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος αυτοκινήτων φαίνεται ο σύζυγος της προσφεύγουσας, κ....., ενώ στα τιμολόγια

για το 2018 δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας κάποιου μεταφορικού μέσου.

- Ο έλεγχος προχώρησε και στην αναζήτηση εξόδων μεταφοράς με μεταφορικά μέσα τρίτων (ΦΔΧ) και δεν εντόπισε καμία καταχωρημένη δαπάνη στα λογιστικά αρχεία (βιβλία)

- Τα συγκεκριμένα τιμολόγια παρουσιάζουν ορισμένα δεδομένα, τα οποία αποτελούν χαρακτηριστικά γνωρίσματα έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα τα χαρακτηριστικά αυτά εντοπίζονται στα εξής: α) της πρόχειρης και ελλιπούς χειρόγραφης περιγραφής των αναγραφόμενων ειδών, β) της απουσίας μηχανογραφημένων κωδικών αποθήκης, πρακτική που εφαρμόζουν στην πλειονότητα τους οι οργανωμένες οικονομικές μονάδες ειδικά στον κλάδο του χονδρικού εμπορίου ενδυμάτων και υποδημάτων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι απώτερος σκοπός της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν αφενός η μη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ αξίας 12.285,64 ΕΥΡΩ για το φορολογικό έτος 2017 και 3.013,44 για το φορολογικό έτος 2018 και αφετέρου η αύξηση των ζημιών που παρουσίασε κατά τα αντίστοιχα φορολογικά έτη.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, που έλαβε η προσφεύγουσα και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία, από την με ΑΦΜ:....., ορθά κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και συνεπώς η προσφεύγουσα εκπίπτει του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, καθώς δεν κατέχει νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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 επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία ήταν πραγματικές.

Τουναντίον, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα είδη που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Λαμβάνοντας δε υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης στο πρόσωπο της εκδότριας τυγχάνει απορριπτός ως αναπόδεικτος.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ειδικεύει με τους ισχυρισμούς της τυχόν εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις ή υπολογιστικά λάθη της έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για τον καταλογισμό φόρου για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4987/2022 ορίζεται : *«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 στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται :

«2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2017 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η προθεσμία υποβολής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο του τελευταίου τριμήνου του ίδιου έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, έληξε στις 31/1/2018. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου πενταετούς παραγραφής (ήτοι έως την 31/12/2023) εκδόθηκαν, αλλά και κοινοποιήθηκαν (στις 29/11/2023) οι προσβαλλόμενες πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:.....

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

1. Η με αριθμό με αριθμό/**29-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Ποσό δήλωσης	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού		16.485,79 €	16.485,79 €
Ποσό για έκπτωση	1.295,08		

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό με αριθμό/**29-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Ποσό δήλωσης	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού		6.298,37 €	6.298,37 €
Ποσό για έκπτωση	3.440,90€	3.331,29 €	3.331,29 €

Επί του οφειλόμενου φόρου 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 στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.