



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/07/2020

Αριθμός Απόφασης: 1535

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του

..... του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός
....., κατά της υπ' αρ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής
περιόδου 01/01/1999-31/12/1999, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με
αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015,
διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, της οποίας
ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 18/12/2019 Έκθεση Επανελέγχου
Προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της
απόφασης.

Επί της από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς
προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 16.786,50 € για τη
διαχειριστική περίοδο 01/01/1999-31/12/1999 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν.
2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.
4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 12 παρ. 1 και 14 και 18 παρ. 2 και 3 του
Π.Δ. 186/1992.

Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής
αρχής, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του, δύο (2) εικονικά
– πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα τα υπ' αριθ. /1999 και /1999
εκδόσεως της εταιρείας, με ΑΦΜ,
συνολικής καθαρής αξίας 14.300.000 δρχ (ήτοι 41.966,25 €).

Ειδικότερα, κατά το έτος 2005 διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στον προσφεύγοντα από το
ΠΕΚ Αθηνών για τα οικονομικά έτη 1996-2000 (χρήσεις 1995-1999). Αναφορικά με τη διαχειριστική
περίοδο 01/01/1999-31/12/1999 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους
83.932,50 €, βάσει της υπ' αριθ. /2005 Απόφασης Επιβολής Προστίμου, λόγω λήψης των
δύο προαναφερομένων εικονικών – πλαστών τιμολογίων εκδόσεως της ως άνω εταιρείας. Ο

προσφεύγων στη συνέχεια άσκησε κατά της ως άνω απόφασης δικαστική προσφυγή (ΓΑΚ/2007) και το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα 22^ο Τριμελές), με την υπ' αριθ. /2012 απόφασή του, ακύρωσε ως νομικά πλημμελή την υπ' αριθ. /2005 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Αθηνών, λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης κλήσης του προσφεύγοντος σε ακρόαση. Παράλληλα, με την ίδια απόφαση, αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκειμένου να τηρηθεί ο ως άνω αναφερόμενος παραληφθείς τύπος.

Ακολούθως, προκειμένου να τηρηθεί η ως άνω οριζόμενη διαδικασία, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε την υπ' αριθ. /2013 εντολή ελέγχου και η φορολογική αρχή προχώρησε στη σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης 20/10/2014 Έκθεσης Επανελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 99/77 (Κ.Φ.Σ.) και Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στην έκδοση της υπ' αριθ. /2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Ο προσφεύγων κατά της εν λόγω πράξης υπέβαλλε την με αρ. πρωτ. /2014 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2015 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

Ο προσφεύγων υπέβαλλε κατά της προαναφερόμενης απόφασης δικαστική προσφυγή (ΓΑΚ: /2015, ΠΡ: /2015) και το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα Α' Μονομελές), με την υπ' αριθ. /2018 Απόφασή του, έκανε δεκτή την προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ. /2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκειμένου να τηρηθεί ο διαδικαστικός τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε την υπ' αριθ. /2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας ως προς τον τύπο που αρχικώς παραλείφθηκε.

Έπειτα από τα παραπάνω, η φορολογική αρχή, αφού αποδέχτηκε πλήρως το πόρισμα της από 28/12/2005 έκθεσης τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ Αθηνών, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της κρινόμενης χρήσης 1999, συνέταξε και εξέδωσε το με αρ. πρωτ. /2019 Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου και τον υπ' αριθ. /..... /2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου (άρθρου 7 ν. 4337/2015), τα οποία κοινοποίησε στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, στις 26/08/2019 με την με αρ. πρωτ. /2019 συστημένη επιστολή.

Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατέθεσε το με αρ. πρωτ. /2019 έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας με τις έγγραφες

αντιρρήσεις του, επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, τις οποίες η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη της, απέρριψε, προχωρώντας στη σύνταξη της από 18/12/2019 Έκθεσης Επανελέγχου Προστίμου και την έκδοση της υπ' αριθ./2019 προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξης επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή ελεγχόμενης χρήσης.
2. Μη επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
3. Μη τήρηση του τύπου του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης καθώς ουδέποτε κοινοποιήθηκε σε εκείνον κλήση προς ακρόαση αλλά το πρώτον προσωρινή πράξη, χωρίς μάλιστα πλήρη αιτιολογία.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογίας αφού ουδέποτε έλαβε γνώση σχετικής έκθεσης ελέγχου. Άλλως η πράξη δεν συνοδεύεται από έκθεση ελέγχου.
5. Λανθασμένος εξωλογιστικός προσδιορισμός στο εισόδημα και μη αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία ΦΠΑ.
6. Ειδικότεροι ισχυρισμοί περί μη πλαστότητας και εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς και ισχυρισμοί περί καλής πίστης, οι οποίοι θα εκτεθούν αναλυτικά κατωτέρω.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά

η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....»

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, οι ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδος 1999 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2005. Ωστόσο, πριν τη συμπλήρωση του ως άνω πενταετούς χρόνου παραγραφής εκδόθηκε η υπ' αριθ./2005 απόφαση επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια ασκήθηκε κατά της ως άνω απόφασης δικαστική προσφυγή και το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα 22^ο Τριμελές) με την υπ' αριθ./2012 απόφασή του ακύρωσε την ως άνω απόφαση για λόγους τυπικής πλημμέλειας και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας και να θεραπεύσει τον τύπο που αρχικώς παραλείφθηκε.

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή συνακόλουθα με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε.»

Επειδή δυνάμει της υπ' αριθ./2012 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας και εξέδωσε και κοινοποίησε την υπ' αριθ./2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Ο προσφεύγων κατά της εν λόγω πράξης υπέβαλλε την με αρ. πρωτ./2014 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2015 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας. **Επειδή** κατά της ως άνω Πράξης Επιβολής Προστίμου, ασκήθηκε η από 21/11/2014 και με αρ.

πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2015 απόφαση. Κατά της προαναφερόμενης απόφασης, ο προσφεύγων κατέθεσε δικαστική προσφυγή και το Διοικητικό Πρωτοδικείο, με την υπ' αριθ./2018 Απόφασή του, ακύρωσε την υπ' αριθ./2015 απόφαση του Προϊσταμένου ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκειμένου να τηρηθεί ο διαδικαστικός τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 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....
2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)

β)

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2018 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ./2015 απόφαση ΔΕΔ, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης, (η οποία επιδόθηκε στη φορολογική αρχή στις 21/01/2019) προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας. Ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του αρ. 36 του ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την παρέλευση ενός έτους) εξέδωσε την υπ' αριθ./2019, προσβαλλόμενη με την παρούσα, πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε σε κάθε περίπτωση εντός των οριζόμενων από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις προθεσμιών και συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού προστίμου δεν είχε, σύμφωνα με όσα αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε κοινοποιήθηκε σε εκείνον κλήση προς ακρόαση, αλλά το πρώτον προσωρινή πράξη,

χωρίς μάλιστα πλήρη αιτιολογία.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «*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.*»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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.*»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ύστερα από την με αριθ./2019 Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμ./2018 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας, ο προσφεύγων κλήθηκε με το με αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρου 28 & 62 ν. 4174/2013) προκειμένου να υποβάλει εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις και να προσκομίσει στον έλεγχο οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Επίσης, συνημμένα με το ανωτέρω Σημείωμα, κοινοποιήθηκε επίσης στον προσφεύγοντα ο με ημερομηνία θεώρησης και αριθ./2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999, η από 28/12/2005 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ Αθηνών καθώς και η υπ' αριθ./2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τα ως άνω έγγραφα κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με την με αρ. πρωτ./2019 διαβιβαστικό έγγραφο με συστημένη επιστολή. Περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι η εν λόγω συστημένη επιστολή (με αριθμό RE.....GR), σύμφωνα με την συνημμένη κατάσταση των Ελληνικών Ταχυδρομείων, παραδόθηκε στον προσφεύγοντα την 26/08/2019. Άλλωστε, η επίμαχη κοινοποίηση δεν δύναται να αμφισβητηθεί δεδομένου ότι ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων της

Δ.Ο.Υ. και εντός της ταχθείσας εικοσαήμερης προθεσμίας, υπέβαλε το με αρ. πρωτοκόλλου/2019 έγγραφο υπόμνημα εκθέτοντας τις αντιρρήσεις του, οι οποίες και ελήφθησαν υπ' όψη από τη φορολογική αρχή. Συνεπώς, ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη αφενός ουδέποτε του επιδόθηκε και αφετέρου ότι στερείται αιτιολογίας καθόσον δεν συνοδεύονταν από την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 σχετικά με την κοινοποίηση των πράξεων 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 σύμφωνα με τις διατάξεις που εκάστοτε ισχύουν για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, ή β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας 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....».

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζουν, ότι: «2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους....»

Επειδή συνακόλουθα με το άρθρο 50 ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή περαιτέρω με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 51 του ν. 2717/1999: «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του

προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι.

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55 ΚΔΔ: «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή το άρθρο 56 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζει ότι:

«1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

α) την παραγγελία προς επίδοση,

β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,

γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,

δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και

ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη

σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 44 ΚΔΔ: «3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση.»

Επειδή τέλος με βάση το άρθρο 57 του ίδιου ως άνω Κώδικα: «1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή από τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και συγκεκριμένα την από 23/12/2019 Έκθεση Επίδοσης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προκύπτει ότι κατά την προαναφερθείσα ημερομηνία, ημέρα Δευτέρα και ώρα 14:50, υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας μετέβη στην οδό προκειμένου να επιδώσει στον προσφεύγοντα την με αριθμό/2019 Πράξη Επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 με την σχετική έκθεση ελέγχου. Στην συνέχεια, αφού ο αρμόδιος υπάλληλος, δεν βρήκε τον προσφεύγοντα, ούτε άλλο σύνικο, συγγενή ή συνεργάτη στην εν λόγω διεύθυνση, θυροκόλλησε τα παραπάνω έγγραφα, αφού πρώτα τα εσώκλεισε σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο, στην κύρια είσοδο, παρουσία μάρτυρα, ο οποίος και συνυπέγραψε την σχετική έκθεση επίδοσης.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή, κατά τη διαδικασία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, τήρησε και μάλιστα επιμελώς τα οριζόμενα στα άρθρα 44, 48, 50, 51, 55, 56 και 57 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Επειδή επιπροσθέτως, ο προσφεύγων αναφέρει στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή ότι «*πρόσφατα έλαβα τυχαία γνώση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου με πιθανολογούμενο αριθμό πράξης/2019*», χωρίς ωστόσο να μνημονεύει ούτε τον τρόπο με τον οποίο έλαβε γνώση, ούτε όμως και τον τρόπο με τον οποίο πιθανολόγησε με μάλιστα με απόλυτη ακρίβεια τον αριθμό της προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων άσκησε και δη εμπροθέσμως την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, συνάγεται ότι η επίδοση στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 57 του ν. 2717/1999, συντελέστηκε νομίμως την 23/12/2019 και ο σχετικός προβαλλόμενος

ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή που απεικονίζεται στα επίμαχα τιμολόγια, τα οποία έχουν εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτή επιχείρηση και εντός των νομίμως θεωρημένων φορολογικών της στοιχείων είναι αληθής και υπαρκτή, οι περιγραφόμενες σε αυτά εργασίες έχουν πραγματοποιηθεί, καταβλήθηκε στην εκδότρια εταιρεία των τιμολογίων και η σχετική δαπάνη μαζί με τον αναλογούντα ΦΠΑ. Πέραν των ανωτέρω, εκείνος ουδέν όφελος είχε ή μπορούσε να έχει από την καταχώριση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων, καθόσον, είχε έντονη επαγγελματική δραστηριότητα κατά τα προγενέστερα αλλά και μεταγενέστερα έτη του κρινόμενου, υπέβαλε δηλώσεις και πλήρωνε τους αναλογούντες φόρους εισοδήματος και ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη ως προς τη δραστηριότητα της αντισυμβαλλομένης του, αφού κατά το τυπικό σύστημα ουδεμία συμπεριφορά ήτο αξιοπερίεργη. Σε αυτό συνηγορεί το ότι ούτε ο ίδιος ο διαχειριστής της εταιρείας γνώριζε το τι συνέβη μετά τη σύσταση της εταιρείας και αφού τον απέβαλαν εν τοις πράγμασι αυτοί που κατονομάζει ως απατεώνες στην από 18.4.2000 κατάθεση του διαχειριστή στο ΣΔΟΕ Αττικής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 28/12/2005 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ Αθηνών, ο προσφεύγων κατά τη χρήση 01/01/1999-31/12/1999 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του από την επιχείρηση με ΑΦΜ, δύο (2) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και συγκεκριμένα τα: υπ' αριθμ./1999 καθαρής αξίας 6.800.000 δρχ με ΦΠΑ 1.224.000 δρχ και β) υπ' αριθμ./1999 καθαρής αξίας 7.500.000 δρχ με ΦΠΑ 1.350.000 δρχ.

Επειδή τα ανωτέρω τιμολόγια χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως πλαστά και εικονικά στο σύνολο τους δηλαδή ως εκδοθέντα για συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν. Και τούτο διότι από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η επιχείρηση ουδέποτε άσκησε κάποια δραστηριότητα, αλλά συστάθηκε με σκοπό τη διοχέτευση στην αγορά εικονικών τιμολογίων με σκοπό το κέρδος του εκδότη και την αποφυγή απόδοσης του πραγματικά αναλογούντος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των ληπτών. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συγκεκριμένο συμπέρασμα αφού πρώτα έλαβε υπ' όψιν της ότι, μεταξύ άλλων, η εκδότρια εταιρεία:

- εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων ενώ στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών θεώρησε μόνο δέκα (10) φύλλα Τ.Π.Υ. και δέκα (10) φύλλα ΔΑ.
- δεν θεώρησε ποτέ βιβλία

- μίσθωσε το ακίνητο που δήλωσε ως έδρα μόνο για δύο μήνες (1/2-30/4/1999)
- δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ πλην των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ των μηνών Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου και Μαΐου 1999
- δεν δηλώθηκε από κάποια επιχείρηση ως πελάτης ή ως προμηθευτής
- ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής αυτής κατέθεσε ότι έπεσε θύμα απάτης κατονομάζοντας συγκεκριμένα πρόσωπα εναντίον των οποίων κατέθεσε μήνυση για απάτη και αρπαγή φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»*.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: *«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 ο προσφεύγων για την απόδειξη των ισχυρισμών του, επικαλέστηκε και προσκόμισε τόσο στη φορολογική αρχή όσο και στην υπηρεσία μας τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- α) Δεκαοκτώ (18) φορολογικά στοιχεία της επιχείρησής του (Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια) εκδόσεως καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 1999.
- β) Εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997 έως 1999 και 2001 έως 2004.
- γ) Απόδειξη Είσπραξης με α/α/2000 εκδόσεως, ποσού 5.428.000 δραχμών και αιτιολογία «Εξόφληση Τ.Π.Υ. αρ.».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 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 αντισυμβαλλόμενου 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, εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που η εκδότρια είναι επιχείρηση «συναλλακτικώς» ανύπαρκτη, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων. Περαιτέρω, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι

πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Ειδικότερα, δεν παρείχε κανένα στοιχείο αναφορικά με τον τόπο και το πρόσωπο με το οποίο ήρθε σε επικοινωνία και συναλλάχθηκε. Επιπροσθέτως, δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, καταστάσεις για το προσωπικό που ισχυρίζεται ότι του προμήθευσε η αντισυμβαλλόμενη, ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ αυτού και της εκδότριας των τιμολογίων ή οποιοδήποτε άλλη απόδειξη προς επίρρωση του ισχυρισμού του. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των συναλλαγών αλλά και περί καλής πίστης είναι αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης και ως εκ τούτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.»

Επειδή ακολούθως με την παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου του ν. 2523/1997 ορίζεται: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο

για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 β του Ν.2523/97 «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α), β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) ...»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση με βάση τα παραπάνω αναφερόμενα, ορθώς επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή το πρόστιμο της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, καθόσον ο προσφεύγων σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δύο (2) πλαστά και εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της εταιρείας συνολικής καθαρής αξίας 14.300.000

δραχμών πλέον ΦΠΑ ήτοι καθαρής αξίας 41.966,25€.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή ο προσφεύγων, με δεδομένο ότι πρόκειται για μία κοινή υπόθεση, προβάλλει ενιαίους και κοινούς ισχυρισμούς επί συνόλου τριών (3) προσφυγών που έχει υποβάλει στην υπηρεσία μας, συμπεριλαμβανομένης και της κρινόμενης. Ωστόσο, στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία στρέφεται αποκλειστικά κατά της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, εξετάζονται μόνο οι λόγοι που προβάλλονται και σχετίζονται με την ως άνω πράξη. Συνεπώς, οι λοιποί λόγοι που αφορούν το εισόδημα και τον ΦΠΑ δηλαδή άλλες φορολογίες πλην της κρινόμενης, εξετάζονται κατά περίπτωση στα πλαίσια των λοιπών υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα ενδικοφανών προσφυγών. Ως εκ τούτου, θεωρούνται αλυσιτελώς προβαλλόμενοι στην παρούσα και παρέλκει η εξέταση αυτών.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αρ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Πρόστιμο περ. β' παρ. 3 αρ. 7 ν. 4337/2015: 16.786,50 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.