



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24 / 06 / 2022

Αριθμός Απόφασης **2393**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 28/03/2022 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου οδός αρ., διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικού και τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού και εξαρτημάτων, η οποία διέκοψε τις εργασίες της στις 31/07/2017, ενώ όσο ήταν σε λειτουργία τηρούσε απλογραφικά βιβλία και είχε ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλλιθέας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:

- ✓ των από 12/01/2022 και αριθμούς/....,/.... και/.... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολ. ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα,
- ✓ των από 12/01/2022 και αριθμούς/....,/.... και/.... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα και
- ✓ της υπ' αριθ. ../...../2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ κατ' άρθρο 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλλιθέας, καθώς και τις από 12/01/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Εισοδήματος και ΦΠΑ της ίδιας ΔΟΥ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξη των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,
Επί της από **28/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ./**2022** εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλλιθέας, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ./**2020** εντολής του ίδιου προϊσταμένου, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη **2015, 2016** και **2017**, με αφορμή την από 24/06/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθώς και οι με αριθμό υπόθεσης/...../..... και/...../..... πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα.

Από την έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4174/13 & Ν.4308/14 της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που έλαβε και εξέδωσε ανά χρήση είναι **εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής** κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1ε του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), των αρ.1, 2, 8 του Ν. 4308/14, των αρ. 55Α και 66 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, σε συνδυασμό με τα άρθρο 19 παρ. 1,2,3 και 4 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν. 4337/2015 και ειδικότερα:

- κατά το φορολογικό έτος **2015 έλαβε 1.044** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **516.805,20€**, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής,
- κατά το φορολογικό έτος **2015 εξέδωσε 983** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **479.750,22€**, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής,
- κατά το φορολογικό έτος **2016 εξέδωσε 406** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **1.088.351,03€**, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής,
- κατά το φορολογικό έτος **2017 εξέδωσε 171** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **1.149.296,00€**, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Οι λόγοι της εικονικότητας αναφέρονται στην από 24/06/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013 και ν.4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Ως προς τη **φορολογία εισοδήματος**, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με κάθε πρόσφορο μέσο, δεδομένου ότι δεν επεδείχθηκαν τα βιβλία της και ειδικότερα βάσει των μεγαλύτερων ποσών μεταξύ αυτών που δήλωσε ως έσοδα η ίδια στις συγκεντρωτικές καταστάσεις και αυτών που δήλωσαν οι τρίτοι και στη **φορολογία ΦΠΑ** δεν αναγνώρισε κανένα ποσό φόρου εισροών, λόγω μη επίδειξης των φορολογικών στοιχείων αγορών – δαπανών.

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλλιθέας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Πρόστιμα	Σύνολο Καταλογισμού
1	../1 - 12/01/2022	Πράξη Εισοδήματος	2015	382.867,11€	122.846,15€	61.423,08€	23.972,05€		208.241,28€
2	../2 - 12/01/2022	Πράξη Εισοδήματος	2016	1.058.765,53€	469.565,62€	234.782,81€	101.057,55€		805.405,98€
3	../3 - 12/01/2022	Πράξη Εισοδήματος	2017	480.335,90€	209.151,16€	104.575,58€	43.184,59€	379,17€	357.290,50€
4	../1 - 12/01/2022	Πράξη Φ.Π.Α	2015	395.891,52€	87.549,42€	43.774,71€			131.324,13€
5	../2 - 12/01/2022	Πράξη Φ.Π.Α	2016	1.059.472,49€	252.140,13€	126.070,07€			378.210,20€
6	../3 - 12/01/2022	Πράξη Φ.Π.Α	2017	412.451,40€	82.438,18€	41.219,09€			123.657,27€
7	../13 - 12/01/2022	Πρόστιμο Φ.Π.Α	2015	87.629,28€				43.814,64€	43.814,64€
Σύνολα					1.223.690,66€	611.845,34€	168.214,19€	44.193,81€	2.047.944,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι:

- 1) Η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των συναλλαγών - Πλημμελής διενέργεια του φορολογικού ελέγχου - Πλήρης αοριστία και απουσία αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου,
- 2) Ακόμη και εάν θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων που αναφέρονται στις επίδικες εκθέσεις ελέγχου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η ατομική του επιχείρηση ενήργησε ως καλόπιστη λήπτρια αυτών, καθώς οι περιγραφόμενες σε αυτά συναλλαγές διενεργήθηκαν πραγματικά,
- 3) Το σύνολο των συναλλαγών για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, διενεργήθηκε πραγματικά,
- 4) Όπως εσφαλμένως η αντίδικος φορολογική αρχή προβαίνει σε προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του μη λαμβάνοντας υπόψη τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο, ήδη από το έτος 2020 και αμέσως μετά την κοινοποίηση της με αρ. /..... /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015,
- 5) Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, σύμφωνα με την οποία δεν πρέπει να επιβληθεί σε βάρος του το πρόστιμο του άρθρου 55 του ν.4174 /2013, υπολογιζόμενο σε 50% της συνολικής αξίας του ΦΠΑ του ληφθέντος δήθεν εικονικού φορολογικού στοιχείου κατά τη χρήση 2015, ενώπει της κατάργησης της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων,
- 6) Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια, καθόσον ήταν καλόπιστος λήπτης, τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν νομότυπα και οι συναλλαγές ήταν πραγματικές,
- 7) Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα ληφθέντα από την επιχείρησή του τιμολόγια ήταν εικονικά, η επιχείρησή του δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων από τον ΦΠΑ εκροών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν νομότυπα και οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170)**, ορίζονται τα ακόλουθα: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου ...»,

Περαιτέρω, με το **άρθρο 2§1 της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης** του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 1440) ορίζεται ότι: «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.)»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 5§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170)**, ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2) Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 3) ..., 4) ..., 5) Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, ... 6) Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της, ...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, οι προσβαλλόμενες πράξεις απεστάλησαν στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ./2022 έγγραφο της ΔΟΥ Καλλιθέας με συστημένη επιστολή, με αριθ. συστημένου RE.....GR, η οποία παρελήφθη από τα ΕΛΤΑ στις 14/01/2022. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§5 του ν. 4174/2013, η **κοινοποίηση** τεκμαίρεται ότι έχει συντελεστεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε ημερών από την ημέρα αποστολής, ήτοι την **01/02/2022**, ενώ η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε στις 28/03/2022, ήτοι **μετά την παρέλευση των 30 ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης.**

Περαιτέρω, από την ιστοσελίδα, προκύπτει ότι η ανωτέρω συστημένη επιστολή παρελήφθη στις 22/02/2022 και ώρα 11:41, ενώ η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε στις 28/03/2022, ήτοι **μετά την παρέλευση των 30 ημερών από την ημερομηνία που αποδεδειγμένα έλαβε γνώση ο προσφεύγων.**

Ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της.

Αποφαιζουμε

Την **απόρριψη** της από **28/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου οδός αρ., και την **επικύρωση** των από **12/01/2022** και αριθμούς/...,/... και/.... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολ. ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα, των από **12/01/2022** και αριθμούς/...,/... και/.... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα και της υπ' αριθ. ../...../2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ κατ' άρθρο 79 του ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2015, ως **απαράδεκτης.**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.