



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

16/05/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

1730

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Ηρακλείου, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ. /15-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 του φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. /15-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αριθ. /15-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 21-02-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 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:

α) Με την υπ' αριθ./15-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 71.450,00 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 16.433,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 14.290,00 € (71.450,00 € X 20%).

β) Με την υπ' αριθ./15-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 23.578,50 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 11.789,25 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.313,65 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 40.681,40 €.

γ) Με την υπ' αριθ./15-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 11.949,47 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 5.974,74 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 17.924,21 €. Επιπλέον, μειώθηκε το ποσό φόρο προς έκπτωση κατά 4.484,03.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 15-12-2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., και προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./22-09-2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το με αριθ. πρωτ./25-06-2018 έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Κατερίνης η από 20-06-2018 Έκθεση Ελέγχου- Πορισματική Αναφοράς (με αριθ. υπόθεσης/2015 &/2017) που αφορά εκ των υστέρων φυσικό έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΛ.Υ.Τ. στη με αριθ./1-24-02-2015 Διασάφηση Εισαγωγής του Τελωνείου Κατερίνης καθώς και έλεγχο στο σύνολο των διασαφήσεων εισαγωγής από Τουρκία, που έχει καταθέσει η επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.». Βάσει του ανωτέρω εγγράφου διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κατερίνης μερικός έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην εταιρεία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», πρώην «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με Α.Φ.Μ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης έκρινε ότι η ανωτέρω οντότητα είναι μεν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, αλλά ουδεμία σχέση έχει με την αγορά εμπορευμάτων (εισαγωγές) από Η δραστηριότητά της αφορά την μεταφορά εμπορευμάτων από την, τον τελωνισμό με υποτιμολόγηση της αξίας αυτών και την παράδοση στους πραγματικούς αγοραστές.

Συνεπεία του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν διαβίβασης του με αριθ. πρωτ. /06-09-2021 (αρ. πρωτ. εισερχ. /10-09-2021) Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης στην Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, η με αριθ. /22-09-2021 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα, με Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα κατά τις υπό κρίση περιόδους «..... ΣΕ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ» και έδρα δραστηριότητας στο ...^ο χλμ για το φορολογικό έτος 2015. Στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ. /12-10-2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών για τη χρήση 2015, και εν συνεχεία με τη με αριθ. /2021 έκθεση κατάσχεσης κατασχέθηκαν τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της «..... Μ. Ε.Π.Ε.».

Από τον ανωτέρω έλεγχο επίσης προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε από την επιχείρηση «.....» πρώην «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 71.450,00 € πλέον Φ.Π.Α. 16.433,50 €, ήτοι συνολικής αξίας 87.883,50 €. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2015 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συνέταξε και του κοινοποίησε το με αριθ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω, με το με αριθ. πρωτ. /16-11-2021 Υπόμνημά του, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, προβάλλοντας τις απόψεις του οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος στηρίχτηκε αποκλειστικά στον έλεγχο που διενήργησε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης στην προμηθεύτρια επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι στα τιμολόγια εισαγωγής των δικών της προμηθευτών, αναγράφονται συνολικές ποσότητες εμπορευμάτων, δίχως να αναγράφονται οι κωδικοί των προϊόντων, το μέγεθος και η σύνθεση τους, το οποίο ωστόσο δεν αντιστοιχεί σε κάποια φορολογική ή δασμολογική παράβαση ή κάποια παρατυπία. Ομοίως για την δηλωθείσα μέση σχέση αξίας/ βάρους των εμπορευμάτων, η οποία κρίθηκε «εξαιρετικά χαμηλή». Τα ανωτέρω δεν είναι ικανά στοιχεία για να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με το αν η επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» αποκτούσε ή όχι την κυριότητα των εμπορευμάτων. Στην παρατιθέμενη ενιαία αιτιολογία, ο έλεγχος αναφέρει ότι «σε μια γραμμή καταγράφεται το ονοματεπώνυμο του πραγματικού παραλήπτη/ αγοραστή...» το οποίο ωστόσο δεν αποτελεί παρατυπία ή παρανομία αφού υπάρχει η

δυνατότητα να πραγματοποιείται η παραγγελία σε προμηθευτή σε ξένο εργοστάσιο ή έμπορο με το αίτημα να σταλούν ξεχωριστά κάποια εμπορεύματα με αναφορά και των στοιχείων του πελάτη. Ακόμη, αναφέρεται ότι «...διαπιστώθηκε η ύπαρξη καταθέσεων στις οποίες δεν αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του καταθέτη», το οποίο ωστόσο δεν έχει καμία αποδεικτική αξία, ενώ η επιχείρηση «..... M. Ε.Π.Ε.». δεν μπορεί να ευθύνεται για το τι γράφει το καταθετήριο κάθε πελάτη. Επιπλέον, η κατάθεση μετρητών χρημάτων σε σημεία αυτόματων συναλλαγών σε διαφορετικές πόλεις από αυτές που βρίσκονται οι έδρες των καταθετών δεν αποδεικνύει επίσης παρανομία. Ο έλεγχος αναφέρει ότι η εκδότρια εταιρεία λειτουργεί ουσιαστικά ως μεταφορική εταιρεία δίχως να έχει αποδεικτικά στοιχεία που να στηρίζουν αυτόν τον ισχυρισμό. Για παράδειγμα, για τον ίδιο, δεν έχει βρει e-mail προς τους δήθεν πραγματικούς πωλητές, Τούρκους βιοτέχνες ή εξαγωγείς αλλά ούτε και κάποιο άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την δική του συναλλακτική επαφή με κάποιον πωλητή. Ο έλεγχος δεν εξέτασε το ενδεχόμενο να πρόκειται ουσιαστικά για συμβάσεις εμπορικής διανομής ή πωλήσεις εμπορευμάτων για λογαριασμό τρίτου.

- Ο ίδιος εξόφλησε όλα τα τιμολόγια προς την εκδότρια εταιρεία, είτε τραπεζικά είτε με μετρητά, καθώς για λόγους κίνησης της εμπορίας κράτησε ένα ποσό για να μπορεί με ευχέρεια να αγοράσει εμπορεύματα κατά την ταραχώδη και αβέβαιη περίοδο του καλοκαιριού του έτους 2015, έχοντας ωστόσο όλες τις νόμιμες αποδείξεις. Ο ίδιος δεν γνωρίζει ποιοι είναι οι πελάτες οι οποίοι έχουν προβεί σε αυτές τις πρακτικές που περιγράφει ο έλεγχος, ωστόσο ο ίδιος δεν έχει καμία σχέση με αυτές. Ακόμη, σχετικά με τις καταβολές που πραγματοποίησε προς την A.E., ακολούθησε τις οδηγίες του, ο οποίο του έδωσε τον συγκεκριμένο λογαριασμό.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 17-10-2015, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται

αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

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), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, εν προκειμένω, με το με αριθ. πρωτ./25-06-2018 έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Κατερίνης η από 20-06-2018 Έκθεση Ελέγχου- Πορισματική Αναφοράς (με αριθ. υπόθεσης /2015 & /2017) που αφορά εκ των υστέρων φυσικό έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΛ.Υ.Τ. στη με αριθ.-1/24-02-2015 Διασάφηση Εισαγωγής του Τελωνείου Κατερίνης καθώς και έλεγχο στο σύνολο των διασαφήσεων εισαγωγής από Τουρκία, που έχει καταθέσει η επιχείρηση «..... M. Ε.Π.Ε.». Βάσει του ανωτέρω εγγράφου διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κατερίνης μερικός έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην εταιρεία «.....ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», πρώην «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με Α.Φ.Μ.

Επειδή, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν για την ως άνω επιχείρηση τα κάτωθι:

- «1) Κατά τον φυσικό έλεγχο των εμπορευμάτων που τελωνίστηκαν με τη με αριθ.-1/24-02-2015 Δ/ση Εισαγωγής του Τελωνείου Κατερίνης, τα δέματα ή κιβώτια στα οποία ήταν συσκευασμένα τα ενδύματα, έφεραν εξωτερικά γραμμένο το όνομα του τελικού- πραγματικού παραλήπτη.
- 2) Κατά τον ανωτέρω φυσικό έλεγχο, βρέθηκε μέρος δεύτερου κιβωτολογίου που περιέχει μία επιπλέον στήλη με τον τετραψήφιο κωδικό του τελικού- πραγματικού παραλήπτη.
- 3) Από το τελωνείο Κατερίνης μας απεστάλησαν, μεταξύ άλλων, δύο διασαφήσεις που κατέθεσε η ελεγχόμενη (αρ.-3/07-05-2015 και-9/1-09-2015) στις οποίες συνημμένα υπάρχουν κιβωτολόγια που φέρουν στήλη με τους κωδικούς των τελικών- πραγματικών παραληπτών και για ορισμένα εμπορεύματα καταγράφεται το ονοματεπώνυμο και τα στοιχεία επικοινωνίας του τελικού- πραγματικού παραλήπτη.
- 4) Εντός των δεμάτων βρέθηκαν κατάλογοι προϊόντων οι οποίοι αναφέρουν ως παραγωγούς εταιρείες διαφορετικές από την φερόμενη ως προμηθεύτρια «.....».
- 5) Από τον φυσικό έλεγχο- εξέταση διαπιστώσαμε καταφανέστατη υποτιμολόγηση των αξιών των εισαχθέντων εμπορευμάτων, καθώς πρόκειται για καλής ποιότητας και συσκευασίας κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα.
- 6) Η ελεγχόμενη αποπληρώνει τον προμηθευτή τρεις (3) μήνες μετά την παραλαβή των εμπορευμάτων, όχι μέσω τραπεζής αλλά μετρητοίς, ενώ σε αρκετά τιμολόγια εισαγωγής δεν αναγράφεται ο όρος πληρωμής.
- 7) Επιβεβαιώνοντας το καταφάνές, οι κατώτατες τιμές που μας απέστειλε, για τα ληφθέντα δείγματα, η Τελωνειακή Περιφέρεια Θεσσαλονίκης- Τμήμα Αξιών, για ομοειδή εμπορεύματα προερχόμενα από την Τουρκία, είναι πολλαπλάσιες αυτών που δηλώθηκαν κατά τον υπό έλεγχο τελωνισμό.
- 8) Η ελεγχόμενη διακίνησε στο εσωτερικό μεγάλο όγκο των εμπορευμάτων που εισήγαγε, χωρίς την έκδοση νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

9) Το μεγαλύτερο μέρος των πωλήσεων που πραγματοποιεί η «..... Μ. ΕΠΕ» στην εσωτερική αγορά, πραγματοποιείται με μηδαμινά ποσοστά κέρδους.

10) Πελάτης της «..... Μ. ΕΠΕ» (xxxxx ΕΠΕ) έχει προβεί σε πληρωμές στην, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχη εισαγωγή, ενώ, λίγες ημέρες μετά την πληρωμή στην Τουρκία, παραλαμβάνει εμπορεύματα από την «..... Μ. ΕΠΕ».

11) Πελάτης της «..... Μ. ΕΠΕ» (xxxxx ΕΠΕ), μας δήλωσε ότι ο ίδιος πραγματοποιεί τις παραγγελίες στους Τούρκους προμηθευτές, στη συνέχεια τα εμπορεύματα μεταφέρονται σε εταιρεία «Logistic» στην, από εκεί μεταφέρονται στην Ελλάδα, στη συνέχεια παραδίδονται τελωνισμένα στην επιχείρησή του και όσον αφορά τις δηλωθείσες κατά τον τελωνισμό αξίες, αυτές δεν είναι πραγματικές.

12) Για την εξόφληση των τιμολογίων πώλησης στο εσωτερικό, ορισμένοι «πελάτες» της «..... Μ. ΕΠΕ» φέρονται να πληρώνουν αρχικά μετρητοίς, στη συνέχεια παραλαμβάνουν τραπεζικά έγγραφα από τον κ., προς νομοτυπική κάλυψη, σύμφωνα με τα οποία οι καταθέσεις γίνονται (συνήθως) σε κέντρα αυτόματων συναλλαγών σε διάφορες πόλεις ανά την Ελλάδα, ενώ κάποιοι άλλοι δεν διαθέτουν τα απαιτούμενα τραπεζικά έγγραφα και προσκόμισαν στην Υπηρεσία μας την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της «..... Μ. ΕΠΕ».

13) Πελάτης της «..... Μ. ΕΠΕ» (xxxxx ΕΠΕ) αποπληρώνει τέσσερις μήνες μετά την έκδοση τιμολογίου πώλησης από την ελεγχόμενη, σε ημερομηνία που είναι κλειστές οι τράπεζες λόγω των «capital controls».

14) Από την επεξεργασία των εκτυπώσεων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών όψεως της «..... Μ. ΕΠΕ», προκύπτει ότι πραγματοποιούνται δεκάδες πληρωμές σε καταστήματα αυτόματων συναλλαγών (Αιγάλεω, Αγ. Βαρβάρα Αττικής, Παιανία, Ηράκλειο Κρήτης), οι οποίες ως καταθέτες εμφανίζουν επιχειρήσεις και επιτηδευματίες που η έδρα τους βρίσκεται σε πόλεις διαφορετικές από τα σημεία που πραγματοποιούνται οι καταθέσεις.»

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διαπίστωσε επίσης ότι τα τιμολόγια εισαγωγής που κατατέθηκαν κατά τους τελωνισμούς, περιέχουν συγκεντρωτικές ποσότητες των εμπορευμάτων (π.χ. μπλουζάκια «T- shirt» 6.418 τεμάχια, πουκάμισα «Shirt» 4.302 τεμάχια), χωρίς να αναγράφονται οι κωδικοί των προϊόντων, τα μεγέθη και η σύνθεσή τους.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ./22-11-2017 έγγραφο, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ζήτησε από την εταιρεία «..... Μ. ΕΠΕ» να προσκομίσει το σύνολο των κιβωτολογίων των Διασαφήσεων Εισαγωγής, που κατέθεσε από 01-01-2014 έως 12-09-2017, με τους κωδικούς των παραληπτών και τη σχετική αντιστοίχιση με τα στοιχεία των πραγματικών παραληπτών (επωνυμία, ΑΦΜ) προκειμένου να αντιστοιχηθούν τα τελωνισθέντα εμπορεύματα ανά τελικό-πραγματικό παραλήπτη στο οποίο η ανωτέρω δεν ανταποκρίθηκε. Επομένως, δεν είναι δυνατόν να εντοπισθεί το σύνολο των τελικών παραληπτών και να προσδιοριστούν για τον καθένα τελικό παραλήπτη τα είδη που παρέλαβε, η αξία αυτών και το ύψος των αντίστοιχων επιβαρύνσεων (ΦΠΑ κλπ επιβαρύνσεις). Ως εκ τούτου, κατέστη αδύνατος και ο προσδιορισμός των διαφυγόντων φόρων που αντιστοιχούν στα εν λόγω εμπορεύματα.

Επειδή, με τα με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/04-12-2017,/30-01-2018 και/24-04-2018 έγγραφα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ζήτησε από το τελωνείο Κατερίνης, τον επαναπροσδιορισμό της δηλωθείσας δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που τελωνίστηκαν με τις επίμαχες (23) Διασαφήσεις Εισαγωγής, καθώς και τη σύνταξη των σχετικών «Εκθέσεων Προσδιορισμού Δασμοφορολογικών Επιβαρύνσεων Διαφυγόντων την κατάσχεση των

εμπορευμάτων». Το διαφυγόν ποσό φόρου ανέρχεται σε 528.223,15 € όπως προέκυψε από το με αριθ. πρωτ./7-5-2018 έγγραφο του τελωνείου Κατερίνης.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ./31-1-2018 έγγραφο, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ζήτησε από το Α' τελωνείο Θεσσαλονίκης τον επαναπροσδιορισμό της δηλωθείσας δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που τελωνίστηκαν με τις επίμαχες (2) Διασαφήσεις Εισαγωγής, καθώς και τη σύνταξη των σχετικών «Εκθέσεων Προσδιορισμού Δασμοφορολογικών Επιβαρύνσεων Διαφυγόντων την κατάσχεση των εμπορευμάτων». Το διαφυγόν ποσό φόρου ανέρχεται σε 300,24 € όπως προέκυψε από το με αριθ. πρωτ./0-26-5-2014 έγγραφο του Α' τελωνείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση, προέβη σε υποτιμολόγηση εισαγόμενων από την Τουρκία εμπορευμάτων, με την κατάθεση συνολικά 24 Διασαφήσεων Εισαγωγής (23 στο Τελωνείο Κατερίνης και 1 στο Τελωνείο Θεσσαλονίκης) με τη μέθοδο της προσκόμισης και επισύναψης εικονικού και ανακριβούς ως προς την αξία τιμολογίου, με σκοπό τη μη καταβολή των αναλογούντων φόρων (ΦΠΑ) και λοιπών επιβαρύνσεων, ενώ στη συνέχεια παρέδιδε τα εν λόγω εμπορεύματα στις έδρες των πραγματικών αγοραστών, ήτοι σε αυτούς που τα παρήγγειλαν και κατέβαλαν οι ίδιοι την αξία τους στο εξωτερικό (Τουρκία). Η πραγματική δραστηριότητα της εν λόγω επιχείρησης αποτελεί την έναντι αμοιβής μεταφορά εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό με υποτιμολόγηση της αξίας και την παράδοση στους πραγματικούς αγοραστές.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης έκρινε ότι η ανωτέρω οντότητα είναι μεν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, πλην όμως οι συναλλαγές που αφορούσαν εισαγωγές Τουρκίας, κρίθηκαν ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς δεν υπάρχει καμία σχέση με την αγορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, ήτοι με την πραγματική κυριότητα αυτών και την μετέπειτα πώλησή τους.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «..... M. ΕΠΕ», για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 71.450,00 € πλέον Φ.Π.Α. 16.433,50 €, ήτοι συνολικής αξίας 87.883,50 €, τα οποία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, έκρινε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, ο προσφεύγων για το με αριθ. τιμολόγιο δεν προσκόμισε στοιχεία τραπεζικής εξόφλησης, παρά μόνο τη με αριθ./03-07-2015 απόδειξη είσπραξης της επιχείρησης «..... M. ΕΠΕ», ποσού 26.445,00 € με αναγραφόμενη αιτιολογία την εξόφληση TIM έκδοσης 30-06-2015. Επειδή για τα με αριθ. E..... και E..... τιμολόγια συνολικής αξίας 61.438,50 €, προσκομίστηκαν οι κάτωθι τραπεζικές καταθέσεις προς την εταιρεία ΕΠΕ, συνολικής αξίας 17.638,00 €:

- Την 24-03-2015 ποσού 2.500,00 €
- Την 08-04-2015 ποσού 1.000,00 €
- Την 03-09-2015 ποσού 8.580,00 €
- Την 30-09-2015 ποσού 5.558,00 €

Για κανένα από τα τρία τιμολόγια δεν προσκομίστηκαν στοιχεία διακίνησης.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου απέστειλε στην εκδότρια εταιρεία το με αριθ./20-10-2021 αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να χορηγήσει την καρτέλα

πελάτη, τα στοιχεία εξόφλησης και διακίνησης εμπορευμάτων στο οποίο η εκδότρια εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε πλήρη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, το οποίο δεν δύναται να εξακριβωθεί καθ' ότι η πληρωμή δεν έχει πραγματοποιηθεί με τραπεζικό μέσο.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. από τον Φ.Π.Α. εκροών του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, ήτοι στοιχεία διακίνησης και πλήρους τραπεζικής εξόφλησης, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 ορίζεται ότι:

«3. 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:

.....

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

.....»

Επειδή εν προκειμένω και σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι για το φορολογικό έτος 2015 τα εν λόγω 3 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως επιχείρησης «.....Μ. ΕΠΕ» συνολικής καθαρής αξίας 71.450,00 € είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως εκ τούτου υπολόγισε το πρόστιμο στη με αριθ./15-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρησιμοποιώντας το ποσοστό 20%, όπως προβλέπεται από το άρθρο 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015. Ως εκ τούτου το ανωτέρω πρόστιμο ανήλθε σε $71.450,00 \times 20\% = 14.290,00$ €.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη αιτιολόγησης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον

φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή

να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρησης, ήταν κατά το κρίσιμο έτος συναλλακτικά μεν υπαρκτή, πλην όμως οι συναλλαγές που αφορούσαν εισαγωγές Τουρκίας, κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που συνκοινοποιούνται με τις πράξεις, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Ηρακλείου, οδός, αριθ., και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για το φορολογικό έτος 2015, ως κάτωθι:

A)/15-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου:

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015:

14.290,00 €

B)/15-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	23.578,50 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	11.789,25 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	5.313,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.681,40 €

Γ)/15-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	11.949,47 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	5.974,74 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.924,21 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	2.399,76 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.