



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.05.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1047

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.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 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) πρόστιμο ποσού 26.341,32 €, λόγω λήψης δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 65.853,30 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ., έως την 16.10.2015.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 22.245,27 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.122,64 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.234,54 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 36.602,45 €, κατόπιν αφαίρεσης από τις αγορές (κόστος πωληθέντων) της καθαρής αξίας των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 65.853,30 € και περαιτέρω οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής από τον ίδιο εκδότη από 17.10.2015 έως 31.12.2015 συνολικής καθαρής αξίας 11.397,55 €, ήτοι συνολικού ποσού 77.250,85 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φορολογικού ελέγχου ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4337/2015 και φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, (αρ. πρωτ. εισ.) σύμφωνα με το οποίο ο, ΑΦΜ ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και στους λήπτες αυτών συμπεριλαμβανόταν και ο προσφεύγων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας, καλή πίστη κατά τον χρόνο λήψης των στοιχείων.

- 2) Μη νομότυπη άσκηση εξουσίας επιμετρήσεως του προστίμου κατά βούληση, παρακάμπτοντας τη νόμιμη διαδικασία, που δεν καταλείπει κανένα παράθυρο διακριτικής ευχέρειας στη Διοίκηση. Επιβλήθηκε ενιαίο πρόστιμο, αντιστοιχούν στο 40% της συνολικής καθαρής αξίας των επίμαχων τιμολογίων αντί για ένα πρόστιμο ανά στοιχείο.
- 3) Παράλειψη κοινοποίησης συνημμένων στις εκθέσεις εγγράφων - παραβίαση δικαιώματος δικαστικής προστασίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)..., β)..., γ)..., δ)...., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής

χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση 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. 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε

από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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... 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 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. ...».

Επειδή, 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστатωμένα 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, 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 Δ.Ο.Υ., ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσα 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 εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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 εν λόγω έκθεσης, 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, 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, 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, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, με αφορμή το με αριθμό δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, (αρ. πρωτ. εισ.) διαπιστώθηκαν για τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων τα κάτωθι:

- Ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση δυνάμενος να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, αγορές ή πωλήσεις, δεδομένου ότι δεν απασχόλησε προσωπικό, δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό. Δεν προκύπτει να προέβη στην αγορά των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε σε άλλες επιχειρήσεις.

- Δεν προσκόμισε στην ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης τα λογιστικά αρχεία του (βιβλία και στοιχεία) τα οποία ζητήθηκαν με σχετική πρόσκληση, με αποτέλεσμα να μην καθίσταται δυνατή η διακρίβωση του είδους των εμπορευμάτων που φέρεται να πωλήθηκαν.

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του που τηρούσε στην, στην και στην τράπεζα προέκυψε ότι όλες οι κινήσεις είναι χαρακτηριστικά παραδείγματα για προσπάθεια πρόσδοσης νομιμοφάνειας σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ του ιδίου και των ληπτριών επιχειρήσεων καθώς σε α) κάθε κατάθεση από λήπτρια επιχείρηση ακολουθεί ανάληψη ισόποσου ποσού από τον ίδιο την ίδια μέρα και τις περισσότερες φορές οι κινήσεις αυτές είναι συνεχόμενες, β) οι περισσότερες καταθέσεις και αναλήψεις πραγματοποιούνται στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα γεγονός που σημαίνει ότι εκδότης και λήπτης προσέρχονταν ταυτόχρονα στα καταστήματα της τράπεζας, γ) πραγματοποιούνταν εξόφληση την ίδια μέρα δύο τιμολογίων σε διαφορετικό χρόνο, από την ίδια λήπτρια επιχείρηση προκειμένου να κατατεθούν τα χρήματα για την εξόφληση του πρώτου τιμολογίου να γίνει ανάληψη από τον, έτσι ώστε να επανακατατεθούν για την εξόφληση του δεύτερου τιμολογίου.

- Η πρακτική που ακολουθήθηκε μετά την επιβολή του capital control εντός του έτους 2015, προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια σε ανύπαρκτες συναλλαγές ήταν η πληρωμή με ταχυδρομικές επιταγές μέσω ΕΛ.ΤΑ., δηλαδή πληρωμή με μετρητά. Διαπιστώθηκε απ' τον έλεγχο

ότι απ' τις λήπτριες επιχειρήσεις εκδίδονταν από μία ως και δέκα επτά επιταγές την ημέρα. Επίσης προκύπτει ότι, όταν η αξία του τιμολογίου υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 ευρώ, εκδίδονταν περισσότερες ταχυδρομικές επιταγές, ανάλογα με την αξία του τιμολογίου (όπως δηλώθηκε απ' τα ΕΛ.ΤΑ, η εξόφληση με μετρητά επιταγής γινόταν μόνο εάν αυτή δεν υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 ευρώ). Χαρακτηριστικά παραδείγματα του τρόπου εξόφλησης με ταχυδρομικές επιταγές είναι απ' την προσφεύγουσα επιχείρηση του

- Εκδίδονταν συνεχόμενα στοιχεία ανά λήπτρια επιχείρηση, υπήρχαν λάθη στις αθροίσεις και αλλαγμένες ημερομηνίες και νούμερα στοιχείων. Μάλιστα υπήρχαν φορολογικά στοιχεία προσυμπληρωμένα με την επωνυμία της λήπτριας επιχείρησης και το μεταφορικό μέσο έτοιμα να εκδοθούν κατά παραγγελία.

Πολλές από τις επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά στοιχεία από τον παραπάνω εκδότη έλαβαν και από άλλες εξαφανισμένες επιχειρήσεις.

Ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία κατά το φορολογικό έτος 2015, είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία που αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αξίας 77.250,85€ χωρίς Φ.Π.Α., από τον, Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα τα ακόλουθα:

A/A	Εκδότης Α.Φ.Μ	Λήπτης Α.Φ.Μ	Είδος στοιχείου και αριθμός	Ημερομηνία	Είδος	Ποσότητα σε κιλά και τεμάχια	Αρ. μεταφορικού μέσου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική αξία
1	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Τιμολόγιο ... σειρά Β	.../2/2015	παλιός χαλκός	2550		11.475,00	0,00	11.475,00
2	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Τιμολόγιο ... σειρά Β	.../3/2015	παλιός χαλκός	2.050		8.610,00	0,00	8.610,00
3	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Τιμολόγιο ... σειρά Β	.../3/2015	διάφορα αλουμίνια σκραπ	3400		3.910,00	0,00	3.910,00
4	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Τιμολόγιο ... σειρά Β	.../6/2015	χαλκός β	1120		5.264,00	0,00	5.264,00
5	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Τιμολόγιο ... σειρά Β	.../5/2015	χαλκός α	1040		5.096,00	0,00	5.096,00
6	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Τιμολόγιο ... σειρά Β	.../5/2015	σκραπ αλουμινίου οφσετ χαλκός β	1360 560		4.400,00	0,00	4.400,00
7	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Τιμολόγιο ... σειρά Β	.../9/2015	σκραπ ίνοξ	229		160,30	0,00	160,30
8	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../7/2015	σκραπ χαλκός β σκραπ ορείχαλκος	600 360	.....	3.528,00	0,00	3.528,00
9	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../7/2015	σκραπ χαλκός α	730	.....	3.212,00	0,00	3.212,00
10	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../7/2015	σκραπ διάφορα αλουμίνια σκραπ παλιά μοτέρ	1700 350	.....	2.045,00	0,00	2.045,00
11	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../7/2015	σκραπ χαλκός α	850	.....	3.655,00	0,00	3.655,00
12	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../7/2015	σκραπ μπρούντζος	2200	.....	6.160,00	0,00	6.160,00
13	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../7/2015	σκραπ χαλκός β	1360	.....	5.440,00	0,00	5.440,00
14	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../7/2015	σκραπ αλουμινίου	2520	.....	2.898,00	0,00	2.898,00
15	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../10/2015	παλαιά αλουμίνια	200	.....	200,00	0,00	200,00

A/A	Εκδότης Α.Φ.Μ	Λήπτης Α.Φ.Μ	Είδος στοιχείου και αριθμός	Ημερομηνία	Είδος	Ποσότητα σε κιλά και τεμάχια	Αρ. μεταφορικού μέσου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική αξία
										
16	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../10/2015	παλαιά αλουμίνια	2550	.....	2.932,50	0,00	2.932,50
17	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Α	.../10/2015	παλαιά αλουμίνια	2310	.....	2.656,05	0,00	2.656,05
18	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Α	.../10/2015	παλαιά αλουμίνια	2250	.....	2.587,50	0,00	2.587,50
19	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../11/2015	παλαιά αλουμίνια	305	.....	305,00	0,00	305,00
20	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ...	.../11/2015	παλαιά αλουμίνια	2010	.....	2.312,50	0,00	2.312,50
21	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../12/2015	παλαιά αλουμίνια σκραπ	204	.....	204,00	0,00	204,00
22	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	Δ.Α.-Τ. ... σειρά Β	.../12/2015	παλαιά αλουμίνια σκραπ	200	.....	200,00	0,00	200,00
	ΣΥΝΟΛΑ							77.250,85	0,00	77.250,85

Όσον αφορά την εξόφληση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, μέσω του λογαριασμού που τηρεί ο στην τράπεζα πραγματοποιήθηκαν οι κάτωθι συναλλαγές:

A/A	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπεζής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Προοδευτικό Υπόλοιπο λογαριασμού	Εξόφληση τιμολογίου ή Δ.Α.-Τ.
1	...	2015-03-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	11,475.00	Π	11,480.00	TIM. ... ΣΕΙΡΑ B' /...-2-2015
2	...	2015-03-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	8,610.00	Χ	2,870.00	
3	...	2015-03-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	8,610.00	Π	11,480.00	TIM. ... ΣΕΙΡΑ B' /...-3-2015
4	...	2015-03-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	3,910.00	Χ	7,570.00	
5	...	2015-03-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	3,910.00	Π	11,480.00	TIM. ... ΣΕΙΡΑ B' /...-3-2015
6	...	2015-03-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	11,480.00	Χ	000000000000	
7	...	2015-06-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	5,264.00	Π	5,269.00	TIM. ... ΣΕΙΡΑ B' /...-6-2015
8	...	2015-06-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	5,264.00	Χ	5.00	
9	...	2015-06-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	5,096.00	Π	5,101.00	TIM. ... ΣΕΙΡΑ B' /...-5-2015
10	...	2015-06-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	5,096.00	Χ	5.00	
11	...	2015-06-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	4,400.00	Π	4,405.00	TIM. ... ΣΕΙΡΑ B' /...-5-2015
12	...	2015-06-...	ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙ ΑΣ	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	4,400.00	Χ	5.00	
	ΣΥΝΟΛΑ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ					38.755,00			

Ωστόσο, οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια και δεν είναι πραγματικές, καθόσον διαπιστώνεται ότι στις03.2015 και στις06.2015 εκδότης και λήπτης βρίσκονται ταυτόχρονα στο κατάστημα της τράπεζας στην Αλεξάνδρεια προβαίνοντας σε αλληπάλληλες καταθέσεις και αναλήψεις χρηματικών ποσών (ανακύκλωση χρημάτων). Ειδικότερα:

α) στις ...-3-2015 διενεργείται κατάθεση απ' τον χρηματικού ποσού 11.475,00 € στις ..., την οποία ακολουθεί ανάληψη απ' τον χρηματικού ποσού 8.610,00 € στις ..., και κατάθεση απ' τον ισόποσου ποσού 8.610,00 € στις Στις ... διενεργείται ανάληψη απ' τον

..... ποσού 3.910,00 € την οποία ακολουθεί κατάθεση στις ... ισόποσου ποσού 3.910,00 € απ' τον και, στις ... ανάληψη απ' τον ποσού 11.480,00 € και

β) στις ...-6-2015 πραγματοποιείται κατάθεση στις ... απ' τον ποσού 5.264,00 €. Στις ... ακολουθεί ανάληψη απ' τον ισόποσου ποσού 5.264,00 €. Στις ... διενεργείται κατάθεση απ' τον ποσού 5.096,00 €, και ακολουθεί ανάληψη του εν λόγω ποσού απ' τον στις Τέλος, στις ... πραγματοποιείται κατάθεση απ' τον χρηματικού ποσού 4.400,00 € και ακολουθεί, στις ..., ανάληψη απ' τον ολόκληρου του ποσού.

Η ίδια ακριβώς πρακτική ακολουθήθηκε και μέσω του λογαριασμού που τηρεί ο στην, ως προκύπτει από τις κάτωθι συναλλαγές:

A/A	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Προοδευτικό Υπόλοιπο λογαριασμού	Εξόφληση τιμολογίου ή Δ.Α.-Τ.
1	...	.../9/2015	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	120.00	X	113.26	
2	...	.../9/2015	...	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	160.03	Π	46.77	ΤΙΜ. ... ΣΕΙΡΑ Β'/...-9-2015
3	...	.../10/2015	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	210.00	X	191.03	
4	...	.../10/2015	...	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	200.00	Π	8.97	Δ.Α.-Τ. ... ΣΕΙΡΑ Β'/...-10-2015
5	...	.../11/2015	...	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	305.00	Π	313.97	Δ.Α.-Τ. ... ΣΕΙΡΑ Β'/...-11-2015
6	...	.../11/2015	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	305.00	X	8.97	
7	...	.../12/2015	...	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	204.00	Π	217.97	Δ.Α.-Τ. ... ΣΕΙΡΑ Β'/...-12-2015
8	...	.../12/2015	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	200.00	X	17.97	
9	...	.../12/2015	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	200.00	X	197.03	
10	...	.../12/2015	...	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ Β...	200.00	Π	2.97	Δ.Α.-Τ. ... ΣΕΙΡΑ Β'/...-12-2015
ΣΥΝΟΛΑ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ						1.069,03			

Επειδή, 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής, περί εικονικότητας και καλοπιστίας του ως λήπτη, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. ... 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβιάζεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1232/29-11-1999 έγινε δεκτή η άποψη της μειοψηφίας στη υπ' αριθμ. 460/1999 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ...».

Επειδή, από τον φάκελο της υπό κρίσης υπόθεσης δεν προκύπτει να υπέβαλε ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του φορολογικού ελέγχου αίτημα για κοινοποίηση της από09.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) για τον, Α.Φ.Μ.

Επειδή, στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογικού ελέγχου ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4337/2015 και φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μετά των οικείων προσβαλλόμενων πράξεων αναφέρονται διεξοδικά τα σημεία της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που αφορούν στις συναλλαγές του εκδότη των φορολογικών στοιχείων με τον προσφεύγοντα, καθώς και οι λόγοι για τους οποίους τα εκδοθέντα από τον, Α.Φ.Μ. φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράλειψης κοινοποίησης συνημμένων στις εκθέσεις εγγράφων και παραβίασης του δικαιώματος δικαστικής προστασίας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «2. ... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) ορίζεται ότι: «4. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται.»

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 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: ... 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.»

Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε το πρόστιμο που επιβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	26.341,32€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	22.245,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	11.122,64€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.234,54€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	36.602,45€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. 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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.