



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

10/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1618

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 Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Σαλαμίνας, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ./03-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 του φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ./03-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013 του φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αριθ./03-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 του φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθ./03-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, ε) της υπ' αριθ./03-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και κατά των με ημερομηνία θεώρησης 03-12-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 16-02-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10-01-2022 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /03-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 10.600,00 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 2.438,00 €, 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 4.240,00 € (10.600,00 € X 40%).

β) Με την υπ' αριθ. /03-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 10.600,00 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 2.438,00 €, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 περ. β' & 3 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 1.219,00 € (2.438,00 € X 50%).

γ) Με την υπ' αριθ. /03-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 575,00 € (1.150,00 € X 50%).

δ) Με την υπ' αριθ. /03-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 3.234,55 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 1.611,68 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 87,08 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.933,31 €.

ε) Με την υπ' αριθ. /03-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 3.588,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 924,60 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 4.512,60 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 03-12-2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., και προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./10-06-2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020/02-07-2020 Δελτίου Πληροφοριών από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/14-07-2020, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «.....» με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού, με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού, αριθ., με Α.Φ.Μ. και διακοπή εργασιών την 31-07-2017. Όπως προκύπτει και από την από 24-06-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής- Α' Υποδιεύθυνση-Τμήμα Α3- Προληπτικών Ελέγχων, η ανωτέρω οντότητα είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής.

Συνεπεία του ανωτέρω ελέγχου, εκδόθηκε από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, η με αριθ./0/1205/10-06-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2015. Ο προσφεύγων, έχει αντικείμενο εργασιών «.....» με έδρα την, οδός, αριθ. και Α.Φ.Μ.:

Από τον ανωτέρω έλεγχο επίσης προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε από την επιχείρηση «.....», για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 15.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.588,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 19.188,00 €. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2015 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συντάχθηκε το με αριθ./23-09-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας 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 Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το οικονομικό έτος 2015 (χρήση 2014) υπόπεσε σε παραγραφή την 31-12-2020. Οι προσβαλλόμενες πράξεις, ωστόσο, εκδόθηκαν την 03-12-2021 και επιδόθηκαν στον ίδιο την 09-12-2021. Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει παραγραφή.
- Επί του σώματος των με αριθ./03-12-2021 και/03-12-2021 πράξεων που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα δεν αναγράφεται αν αυτές προσβάλλονται με προσφυγή ενώπιον των Δικαστηρίων ή με ενδικοφανή προσφυγή. Η παράλειψη αυτή

συνιστά προσβολή της αρχής της χρηστής διοίκησης στερώντας από τον ίδιο το δικαίωμα να αμυνθεί και συνεπώς είναι ακυρωτέες.

- Στην από 02-12-2021 προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε μαζί με τις από 03-12-2021 προσβαλλόμενες πράξεις δεν αιτιολογούνται πλήρως και εμπεριστατωμένα με στοιχεία και διατάξεις τα πορίσματα του ελέγχου. Αντιθέτως, τα συμπεράσματα του ελέγχου βασίστηκαν στον έλεγχο που έγινε σε άλλη επιχείρηση, ήτοι την εκδότρια των επίδικων τιμολογίων, χωρίς να εξεταστούν οι πραγματικές συνθήκες για την δική του επιχείρηση.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ. είναι νομικώς πλημμελείς για το λόγο ότι επεβλήθη ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων κατά παράβαση των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992). Η εξουσία επιμέτρησης του προστίμου ασκήθηκε από την φορολογική αρχή πλημμελώς, αφού διαπιστώθηκαν δύο παραβάσεις, ήτοι της λήψης εικονικού τιμολογίου και της καταχώρησης του ίδιου τιμολογίου για κάθε διαχειριστική περίοδο και συνεπώς εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλε ενιαίο πρόστιμο και για τις δύο παραβάσεις.
- Όσον αφορά τις επίμαχες συναλλαγές του έτους 2015, αυτές έχουν πραγματοποιηθεί κανονικά, αφού τα εμπορεύματα που περιγράφονται στα πέντε υποτιθέμενα εικονικά τιμολόγια αφορούν προϊόντα και υπηρεσίες που παραγγέλθηκαν και παραδόθηκαν κανονικά στην επιχείρηση του ίδιου. Ο ίδιος καλόπιστα συναλλασσόταν με την εκδότρια επιχείρηση, δεν γνώριζε και αγνοούσε τις όποιες τυχόν μη σύνομες ενέργειες και φορολογικές παραβάσεις που αποδίδονται σε αυτήν. Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και όχι εικονικές αφού το σύνολο του τιμήματος αυτών κατεβλήθη με νόμιμο και μη αμφισβητούμενο τρόπο. Ακόμη, ο ίδιος επισημαίνει ότι συναλλάχτηκε με την ατομική επιχείρηση «.....» και όχι με την εταιρεία «.....», δηλαδή με μία επιχείρηση η οποία είχε μεγάλο κύκλο εργασιών, ήταν γνωστή στην αγορά ενώ είχε συνεργασία και με το Δημόσιο όπως και με Δήμους και με άλλα Ν.Π.Δ.Δ..

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντα να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών του:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

.....

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί να παραστεί προς συζήτηση ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του προσφεύγοντα σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να κρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλονται οι με ημερομηνία θεώρησης 03-12-2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οι οποίες, ως προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής:

Επειδή, σύμφωνα 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.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η Φορολογική Αρχή μπορεί να προβεί σε έκδοση της πράξης, εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία δήλωσης. Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν το φορολογικό έτος 2015 (χρήση 01-01-2015 έως 31-12-2015), για το οποίο η προθεσμία υποβολής δήλωσης έληγε στις 31-12-2016 και ως εκ τούτου η πενταετής προθεσμία της φορολογικής αρχής λήγει την 31-12-2021. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης όσον αφορά στις με αριθ./03-12-2021 και/03-12-2021 πράξεις :

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι με αριθ./03-12-2021 και/03-12-2021 πράξεις που του κοινοποιήθηκαν δεν αναγράφουν εάν αυτές προσβάλλονται με προσφυγή ενώπιον των Δικαστηρίων ή με ενδικοφανή προσφυγή. Ωστόσο, στο όπισθεν φύλλο αυτών αναγράφεται η κάτωθι σημείωση:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης της καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. . Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης.»

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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

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, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

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, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020/02-07-2020 Δελτίου Πληροφοριών από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «.....» με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού, με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού, αριθ., με Α.Φ.Μ. και διακοπή εργασιών την 31-07-2017, για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017.

Επειδή, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την ως άνω επιχείρηση:

1) Έχει κάνει παύση εργασιών στις 31-07-2017.

2) Δεν αποκρίθηκε στην με αριθ. ../19-02-2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

3) Για τα έτη 2015, 2016 και 2017 δεν απασχολούσε προσωπικό, όπως προκύπτει από το με αριθ. πρωτ. ΕΞ-...../24-01-2020 έγγραφο από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.Ε.Π.Ε.)

4) Για τα έτη 2015, 2016 και 2017 δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΓΔΗΛΕΔ ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ/31-01-2020 έγγραφο της ΓΔΗΛΕΔ- Τμήμα Α' Εφαρμογών Τελωνειακών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ.

5) Δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τα έτη 2015, 2016 και 2017.

6) -Στην χρήση 2015, σε σύνολο εξόδων 385.745,91 €, το ποσό των 373.726,22 € αφορά την λήψη εικονικών, στο σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εταιρείας η οποία είχε κριθεί συναλλακτικώς ανύπαρκτη (Χ.....)

-Στην χρήση 2016, σε σύνολο εξόδων 1.061.028,94 €, το ποσό των 1.048.933,03 € αφορά την λήψη εικονικών, στο σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εταιρείας η οποία είχε κριθεί συναλλακτικώς ανύπαρκτη (Χ.....)

-Στην χρήση 2017, η εν λόγω επιχείρηση δεν δηλώνει καθόλου έξοδα ενώ από την κατάσταση εσόδων των αντισυμβαλλόμενων το ύψος των αγορών είναι μόλις 3.287,99 €.

Επομένως, προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

7) Ο είναι πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος στην οντότητα «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ. για την οποία έχει συνταχθεί έκθεση μερικού ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με τις διαπιστώσεις ότι στην χρήση 2013 έλαβε 52 εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95 € και εξέδωσε 958 εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.201.675,93 €.

8) Η εν λόγω επιχείρηση έχει κάποιες ελάχιστες αγορές και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν καταλόγισε παραβάσεις για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε σχέση με τις συναλλαγές με τους λήπτες η αξία των οποίων είναι μικρότερη των 1.000,00 € ανά χρήση.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά το υπό κρίση έτος 2015, ήταν φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «.....», για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 15.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.588,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 19.188,00 €, (4 φορολογικά στοιχεία μέχρι 17-10-2015 συνολικής αξίας 10.600,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.438,00 €), τα οποία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, ήτοι στοιχεία σχετικά με την επικοινωνία με την εκδότρια επιχείρηση (το πρόσωπο με το οποίο επικοινωνούσε, το μέσο επικοινωνίας κλπ) και στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων (π.χ. εξόφληση με μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή). Σύμφωνα με την από 16-02-2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, όλα τα ληφθέντα στοιχεία φέρονται να έχουν εξοφληθεί τοις μετρητοίς την ίδια μέρα με την έκδοση των στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε πλήρη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο διάστημα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει τρεις αποδείξεις είσπραξης, οι οποίες αντιστοιχούν σε τρία από τα πέντε ληφθέντα τιμολόγια, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» οι οποίες φέρουν και την σφραγίδα αυτής. Οι ανωτέρω πληρωμές δεν δύνανται να εξακριβωθούν ωστόσο, καθ' όσον δεν έχουν πραγματοποιηθεί με τραπεζικό μέσο και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών 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, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη αιτιολόγησης

Επειδή, σύμφωνα 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 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 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 επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, 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 της 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 τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

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 αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

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

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί νομικής πλημμέλειας των πράξεων των προστίμων:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 β' του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58Α, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...»

Επειδή εν προκειμένω, για την περίοδο από 01-01-2015 έως 16-10-2015, ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 10.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.438,00 € για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου

7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 και το πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013. Για την περίοδο από 17-10-2015 έως 31-12-2015, ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 5.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.150,00 € για το οποίο επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ. είναι νομικώς πλημμελείς για το λόγο ότι επεβλήθη ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων κατά παράβαση των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992).

Επειδή η λήψη και καταχώρηση αποτελούν ενιαία παράβαση, επιβάλλεται και ενιαίο πρόστιμο. Ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για το φορολογικό έτος 2015, ως κάτωθι:

Α)/03-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου:

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015: 4.240,00 €

Β)/03-12-2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 55§ 2δ' του ν. 4174/2013: 1.219,00 €

Γ)/03-12-2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 58Α§ 1 του ν. 4174/2013: 575,00 €

Δ)/03-12-2021 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	3.234,55 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	1.611,68 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	87,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.933,31 €

Ε)/03-12-2021 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	3.588,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	924,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.512,60 €

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.