



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 102

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, Τ.Κ., κατά α) της με αριθ./21-07-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., β) της με αριθ./21-07-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., γ) της με αριθ./21-07-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δ) της με αριθ./21-07-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018 του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και ε) της με αριθ. /21-07-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 27-09-2023 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 19.168,37 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 9.584,18 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **28.752,55 €**.

Με την υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 342.047,63 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 171.018,02 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **513.065,65 €**.

Με την υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ποσού **400,00 €**, ήτοι 4 περιπτώσεις x 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 5 του Ν.2859/2000. Η παράβαση αφορά την μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα INTRASTAT για τους μήνες: Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο του έτους 2017.

Με την υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4987/2022, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ποσού **1.200,00 €**, ήτοι 12 περιπτώσεις x 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 5 του Ν.2859/2000. Η παράβαση αφορά την μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα: 1) INTRASTAT για τις αποστολές για τους μήνες: Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο και Οκτώβριο του έτους 2018, 2) INTRASTAT για τις αφίξεις για τους μήνες Οκτώβριο και Νοέμβριο του έτους 2018.

Με την υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4987/2022, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2750,00€**, επειδή:

1) Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ. /22-03-2023 έγγραφο αίτημα του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την προσκόμιση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, παρ.1 του Κ.Φ.Δ., του συνόλου των αρχείων .txt(a.txt, b.txt,c.txt,e.txt,s.txt) για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 καθώς και τις εκτυπώσεις της φορολογικής μνήμης με ημερομηνίες 31/12/2017 και 31/12/2018 της Φ.Η.Μ.: που τηρούσε ο προσφεύγων στο κεντρικό του κατάστημα. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **2.500,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ.

2) Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ. /24-02-2023 έγγραφο αίτημα του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την προσκόμιση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, παρ.1 του Κ.Φ.Δ., όλων των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών παραστατικών εσόδων και εξόδων που αφορούν την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **250,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των οικείων Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Δ του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....». Δυνάμει της με αριθ. /31-08-2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία τροποποιήθηκε με την με αριθ. /22-03-2023 εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων εισοδήματος (ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω ελέγχου «ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ-ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΩΝ (ΣΤΟΧΕΥΣΕΙΣ-ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ)».

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

- 1) Τη χρήση 2017, ο προσφεύγων ήταν λήπτης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 657,90€ πλέον Φ.Π.Α. 157,80€ με εκδότη την επιχείρηση ΑΦΜ:
- 2) Τις χρήσεις 2017-2018 ο προσφεύγων υπέπεσε πέντε φορές στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και γι' αυτόν τον λόγο έχουν εκδοθεί από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων οι με αριθμό /2017, /2017, 1500/2018, /2018 και /2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ.
- 3) Τις χρήσεις 2017-2018 υφίστανται σε βάρος του προσφεύγοντος αξιολογημένα δελτία πληροφοριών (πηγή προέλευσης Τελωνείο) για λαθρεμπόριο με απώλεια εσόδων για το ελληνικό Δημόσιο ύψους 27.722,17€ (συνολική αξία CIF 62.519,02€).
- 4) Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε Αιτήματα για Παροχή Πληροφοριών (Άρθρο 14 ΚΦΔ) και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα κάτωθι:

- i) Τα «χειρόγραφα» παραστατικά εσόδων βάσει των διατάξεων των Ε.Λ.Π. που εκδόθηκαν στο κεντρικό κατάστημα του τηρεί στην θέση Τ.Κ.: για την ελεγχόμενη περίοδο: 01/01/2017-31/12/2018 για την διενέργεια των πωλήσεων λιανικής του.
- ii) Το σύνολο των αρχείων .txt (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, s.txt) κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 01/01/2017-31/12/2018 καθώς και την εκτύπωσης της ανάγνωσης φορολογικής μνήμης με ημερομηνίες 31/12/2017 & 31/12/2018 για την με Αρ. Μητρώου Φ.Τ.Μ.: Τύπος:, Είδος: ΣΕ ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ (Η/Υ) που τηρείται στο κεντρικό κατάστημα στο Τ.Κ.: Ν.ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
- 5) Διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων ποσών στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών και των ποσών που δήλωσε ο προσφεύγων για την ατομική του επιχείρηση στην Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από την επιχειρηματική δραστηριότητα- Ε3, συνολικού ύψους 663.657,77€ για το φορολογικό έτος 2018.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων οι διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν:

- α) από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθάριστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και
- β) από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος φόρου αυτών που δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εισροών ή που τα παραστατικά δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 32 του ΦΠΑ ως κάτωθι:

2017	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Διαφορά
Σύνολο φορολογητέων εκροών/φόρου	937.986,62	1.000.502,28	62.515,66
Σύνολο φορολογητέων εισροών/φόρου	1.085.145,55	911.713,60	173.431,95

2018	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Διαφορά
Σύνολο φορολογητέων εκροών/φόρου	1.361.614,52	2.025.332,29	663.717,77
Σύνολο φορολογητέων εισροών/φόρου	1.149.649,84	536.941,83	612.708,01

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Τα τιμολόγια που δεν δύναται να προσκομίσει δεν είναι αρκετά σε καμία περίπτωση για να δικαιολογήσουν το εξωφρενικά υπέρογκο πρόστιμο που του επιβάλλεται. **Η αδυναμία του να τα προσκομίσει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής έγκειται σε τρεις παραμέτρους:** α) Λόγω μίας πλημμύρας τα περισσότερα εξ αυτών καταστράφηκαν, με αποτέλεσμα να μην τα διαθέτει θεωρώντας καλόπιστα ότι το γεγονός ότι τα έχει εξοφλήσει νόμιμα και τα έχει καταχωρήσει στα βιβλία της επιχείρησής του αρκεί, β) Λόγω της μεταφοράς της έδρας της επιχείρησής του

από την, επί της οδού, στον του Νομού, ένα σημαντικό μέρος αυτών καταστράφηκε και χάθηκε χωρίς την υπαιτιότητα κάποιου και γ) Κάποια παραστατικά είχαν κατασχεθεί από τις Τελωνειακές Αρχές στον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρησή του, με αποτέλεσμα να μην τα έχει στην κατοχή του ώστε να είναι σε θέση να τα προσκομίσω ενώπιον της Φορολογικής Αρχής.

2. Α) Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - παραβίαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ.-έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των προσβαλλόμενων πράξεων και η οποία περιέχει την αιτιολογία τους, πάσχει από πλημμελή αιτιολογία. Από την σελίδα 55 μέχρι την σελίδα 60 στην Έκθεση Ελέγχου αναγράφεται η αποδοχή από μέρους του εικονικών τιμολογίων από την επιχείρηση Ωστόσο, στις ως άνω σελίδες ουδόλως αναγράφεται το όνομα της δικής του επιχείρησης, πως αυτή εμπλέκεται και για ποιες ακριβώς συναλλαγές γίνεται λόγος.

Β) Επιπλέον, ο Έλεγχος κάνει λόγο για δαπάνες που καταχωρήθηκαν ως δαπάνες της επιχείρησής του, ενώ δήθεν πρόκειται για προσωπικές. Ωστόσο, δεν προκύπτει από πουθενά ότι αυτές οι δαπάνες είναι πράγματι προσωπικές, αντιθέτως, από το είδος των δαπανών και συγκεκριμένα των προϊόντων και υλικών που προμηθεύτηκε με τα αντίστοιχα τιμολόγια είναι εμφανές ότι πρόκειται για δαπάνες που πραγματοποίησε για την βελτίωση του εργασιακού του χώρου και τη μεταφορά της έδρας της επιχείρησής του. Δεν αιτιολογείται από τη φορολογική αρχή ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημά του, παρά μόνο η ίδια προβαίνει σε αναιτιολόγητους υπολογισμούς. Ουδόλως αιτιολογείται ο λόγος για τον οποίο τα τιμολόγια, τα οποία δεν δύναται να προσκομίσει είναι αρκετά σε κάθε περίπτωση για να δικαιολογήσουν το εξωφρενικά υπέρογκο πρόστιμο που του επιβάλλεται.

3. Παραβίαση της αρχής της Φορολογικής Ισότητας. Με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος καθιερώνεται η αρχή της φορολογικής ισότητας. Έκφραση αυτής αποτελεί η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας. Σύμφωνα με την τελευταία η εισφορά στα δημόσια βάρη θα πρέπει να είναι σύμφωνη με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών. Από τον συνδυασμό των ανωτέρω συνταγματικών αρχών προκύπτει ότι αντικείμενο του φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο πραγματική φορολογητέα ύλη και όχι πλασματική (ΣτΕ 980/1990). Η Φορολογική Διοίκηση δεν τεκμηριώνει επαρκώς τις αποδιδόμενες σε βάρος του παραβάσεις, αφού στηρίζει τον διορθωτικό προσδιορισμό του εισοδήματός του σε υποθετικούς υπολογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα, λαμβάνοντας πλασματικά ως έσοδα της επιχείρησής του δαπάνες που έχει καταχωρημένες νόμιμα στα βιβλία της επιχείρησής του και στις επίμαχες ΜΥΦ, μόνο από το γεγονός ότι, δεν είναι σε θέση να προσκομίσει τα αντίστοιχα παραστατικά.

4. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου προκύπτει ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν καθόλα νόμιμες. Βάσει της Έκθεσης Ελέγχου είχε υποβάλλει κανονικά όλες τις φορολογικές του δηλώσεις ενώ τηρούσε νομίμως τα προβλεπόμενα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βιβλία και στοιχεία. Για το φορολογικό έτος 2017 και 2018 έχει λάβει αντίστοιχα 643 και 348 τιμολόγια από αγορές και δαπάνες τα οποία έχει καταχωρήσει και εξοφλήσει νόμιμα. Αυτό αποδεικνύεται από τις Καταστάσεις Πελατών, Προμηθευτών και Συναλλαγών (ΜΥΦ) της επιχείρησής του και των επιχειρήσεων με τις οποίες συναλλάχθηκε. Με τις προσβαλλόμενες πράξεις του καταλογίζεται το άκρως υπέρογκο ποσό των 541.818,20 ευρώ ως ΦΠΑ για παραβάσεις που ουδόλως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται. Μάλιστα, το ως άνω ποσό προκύπτει και από ήδη δηλωθέν εισόδημά του, το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί και βάσει του οποίου έχει προκύψει και ο ήδη αποδοθείς ΦΠΑ. Είναι άκρως αντίθετο με όσα επιτάσσει η ως άνω αρχή, σε συνδυασμό με την αρχή της χρηστής διοίκησης, η επιβολή πρόσθετου ΦΠΑ ερειδόμενη σε τιμολόγια για τα οποία έχει αναλυθεί πλήρως ο λόγος αδυναμίας προσκόμισής τους.

5. Το βάρος της απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση-Μη στοιχειοθέτηση των φερόμενων παραβάσεων-Ανυπαρξία δόλου. Στην περίπτωση της αποδιδόμενης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν νοείται διάκριση ανάμεσα στο ποινικό αδίκημα και στην διοικητική παράβαση. Ειδικότερα, ένα φορολογικό στοιχείο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως εικονικό, αφ' ης στιγμής δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, οι οποίες προσδιορίζονται στην ποινική διάταξη του άρθρου 8παρ. 5 του Ν. 4337/2015, με συνέπεια να μην μπορεί να καταφασθεί και η τέλεση αντίστοιχα της διοικητικής παράβασης. Η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, λόγω ακριβώς της διφυούς υπόστασής της, ως διοικητικής παράβασης και ως ποινικού αδικήματος, δεν δύναται να καταλογιστεί στον φερόμενο ως παραβάτη, αν δεν αποδεικνύεται ο δόλος του τελευταίου, καθώς και η πρόθεση απόκρυψης εκ μέρους του της φορολογητέας ύλης. Η αρμόδια αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της τέλεσης της παράβασης (ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) και δεν υποχρεούται ο φερόμενος ως παραβάτης να αποδείξει την αθωότητά του, ήτοι ότι οι αμφισβητούμενες ως εικονικές συναλλαγές συνολικά ή ως προς το πρόσωπο είναι πραγματικές.

Ως προς τον 2Α και 5° ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί λήψης εικονικών τιμολογίων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

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, 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 ΚΦΔ, 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 Κώδικα 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο για τον με Α.Φ.Μ. για τις διαχειριστικές περιόδους από 07/12/2016 έως 08-04-2017, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν από το 1^ο Ελεγκτικό Κέντρο Θεσσαλονίκης στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αριθ. πρωτ./02-11-2022 πληροφοριακό δελτίο.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται και στις σελ. 54-59 της οικείας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση κατά το υπό κρίση έτος 2017 ήταν 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 2 (δύο) εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον, για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 657,90 € πλέον Φ.Π.Α. 157,80 €, ήτοι συνολικής αξίας 815,70 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται έλλειψη ειδικούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

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 κανένα ικανό στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τους υπόλοιπους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022:

«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 αρχεία (βιβλία και 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.»

Επειδή, σύμφωνα με την το άρθρο 7 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 14 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. [...]

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και:[...]

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρο 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης:[...]

γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα,[...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,[...]

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,[...]

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α), β), γ), δ), στ) και ιγ) της παρ. 1,[...]

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,[...]

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.[...]

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με

τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

- Δεν μπορούσε να προσκομίσει τα ζητηθέντα τιμολόγια λόγω πλημμύρας/καταστροφής.
- Οι δαπάνες που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως προσωπικές πραγματοποιήθηκαν προς συμφέρον της επιχείρησης.
- Η Φορολογική διοίκηση δεν τεκμηριώνει επαρκώς τις αποδιδόμενες σε βάρος του παραβάσεις και στηρίζει τον διορθωτικό προσδιορισμό του ΦΠΑ σε υποθετικούς υπολογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα.
- Για το φορολογικό έτος 2017 και 2018 έχει λάβει αντίστοιχα 643 και 348 τιμολόγια από αγορές και δαπάνες τα οποία έχει καταχωρήσει και εξοφλήσει νόμιμα. Αυτό αποδεικνύεται από τις Καταστάσεις Πελατών, Προμηθευτών και Συναλλαγών (ΜΥΦ) της επιχείρησής του και των επιχειρήσεων με τις οποίες συναλλάχθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία για να αποδείξει τους ισχυρισμούς του περί μη προσκόμισης των παραστατικών εξόδων για λόγους ανωτέρας βίας. Ειδικότερα, δεν προσκόμισε ακριβή και επαρκή στοιχεία για τον ακριβή χρόνο, τόπο και την έκταση καταστροφής της πλημμύρας, όπως βεβαίωση της Πυροσβεστικής στην οποία θα αναγράφονταν οι παραπάνω πληροφορίες. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα στελέχη ή ακριβή φωτοαντίγραφα των στοιχείων που ισχυρίζεται ότι καταστράφηκαν ή χάθηκαν, από τους συμβαλλόμενου εκδότες, που είχε δυνατότητα να ζητήσει. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του δεν αποδεικνύεται και δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψαν δαπάνες οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα Βιβλία Εξόδων του προσφεύγοντα ως αγορές ή ως πάγια, οι οποίες δεν αφορούν την άσκηση του επιτηδεύματός του, αλλά προσωπικές-καταναλωτικές δαπάνες και δαπάνες που αφορούν την επισκευή-συντήρηση-βελτίωση του ακινήτου που αγόρασε στον Δήμο του της Θεσσαλονίκης στις 31/07/2018, ο έλεγχος ορθώς δεν τις αναγνωρίζει φορολογικά προς έκπτωση ως προς το Φ.Π.Α. βάσει τού άρθρου 30 §4 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρωτότυπα φορολογικά παραστατικά εξόδων, ούτε φωτοαντίγραφα αυτών που θα μπορούσε να ζητήσει από τους συμβαλλόμενους εκδότες. Ισχυρίζεται ότι τα τιμολόγια αγορών και δαπανών που έλαβε κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 τα έχει καταχωρήσει και εξοφλήσει και ότι αυτό αποδεικνύεται από τις Καταστάσεις Πελατών, Προμηθευτών (ΜΥΦ) που έχει υποβάλει. Όμως, οι συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών, Προμηθευτών (ΜΥΦ) είναι καταστάσεις πληροφοριακού χαρακτήρα και εγκυρότητά τους ελέγχεται βάσει των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών παραστατικών εσόδων και εξόδων και της ορθής καταχώρησης τους στα βιβλία. Στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορεί να γίνει ορθή εξέταση-έλεγχος των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών καθότι δεν προσκομίστηκαν όλα τα παραστατικά αγορών-δαπανών για την υπό κρίση περίοδο και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς περί μη αιτιολογημένης έκθεσης, χωρίς να προσκομίζει νεότερα στοιχεία που να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου, όπως απαιτείται από το άρθρο 65 του ΚΦΔ.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στον τρόπο υπολογισμού του ΦΠΑ όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων και ο ισχυρισμός του περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν με το με αριθ. πρωτ./22-06-2023 υπόμνημα που υπέβαλε σε απάντηση του με αριθ./15-05-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου και οι οποίοι έχουν ήδη απορριφθεί από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, επιπλέον, ο έλεγχος των ισχυρισμών του προσφεύγοντος που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ και Έκθεση εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΔ, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των:

Α) με αριθ. /21-07-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Β) με αριθ. /21-07-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Γ) με αριθ. /21-07-2023 Οριστικής Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Δ) με αριθ. /21-07-2023 Οριστικής Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και

Ε) με αριθ. /21-07-2023 Οριστικής Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Α) Υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2017-31/12/2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	19.168,37 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	9.584,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.752,55 €

Β) Υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	342.047,63 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	171.018,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	513.065,65 €

Γ) Υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

400,00€

Δ) Υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 1.200,00€

Ε) Υπ' αριθ. /21-07-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 2.750,00€

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.