



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 25 / 05 / 2018

Αριθμός Απόφασης 2663

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 25/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου , οδός αριθ., κατά:

- 1.Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ(άρθρο 7 ν.4337/2015). του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ της οποίας ζητείται η ακύρωση , καθώς και η από 28-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου
- 6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο “.....” με 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:

(ΙΣΤΟΡΙΚΟ) α) Με το αρ. πρωτ...../2016 Πληροφοριακό Δελτίο της, η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ (αρ. πρωτ. εισερχομένου/2016), την από 27-04-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις) από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση “..... του” με ΑΦΜ (ο προσφεύγων) έλαβε τέσσερα (4) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία , συνολικής καθαρής αξίας 6.700,00€ για την χρήση 2010 με εκδότρια την ατομική επιχείρηση “ του” με ΑΦΜ, με έδρα στην οδό και αντικείμενο εργασιών “

β) Με τα αρ. πρωτ./2015 &/2015 έγγραφα του, το ΣΔΟΕ Π.Δ. Δίωξη Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ (αρ. πρωτ. εισερχομένου/2015 &/2015), τις από 27-02-2015 α) έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), β) έκθεση ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων Ν. 2238/1994) και γ) έκθεση ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων Ν. 2859/2000 ΦΠΑ) από τις οποίες προκύπτουν ότι η ατομική επιχείρηση “..... του” με ΑΦΜ (ο προσφεύγων) έλαβε τέσσερα (4) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία , συνολικής καθαρής αξίας 6.700,00€ για την χρήση 2010 με εκδότρια την ατομική επιχείρηση “ του” με ΑΦΜ, με έδρα στην οδό και αντικείμενο εργασιών “

Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2010 με την υπ' αριθ. 70/2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός των ανωτέρω εκθέσεων και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 04-12-2017 στον προσφεύγοντα, το με υπ' αριθ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν υπέβαλε υπόμνημα σε απάντηση του. Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 28-12-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, και 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθμ...../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.680,00€(6.700,00€x 40%), διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τέσσερα (4) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, τα 1) Τ.Π.Υ Νο/2010.καθαράς αξίας 1.800,00€, 2) Τ.Π.Υ Νο/2010 .καθαράς αξίας 16.000,00€, 3) Τ.Π.Υ Νο/2010 .καθαράς αξίας 900,00€, 4) Τ.Π.Υ Νο/2010 .καθαράς αξίας 2.400,00€, εκδόσεως της επιχείρησης " του” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14 & 18§§2, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ...../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν.4174/2013) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00€ (250,00€x4 λόγω επανειλημμένης υποτροπής), διότι:

Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων, περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και δήλωσης εισοδήματος και δηλώσεων Ε3, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την

κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΦΔ και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. δ', §2 περ. γ' & §3 του ΚΦΔ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ οικονομικού έτους 2011, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 32.420,95€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 38.905,14€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.004,04€ ήτοι συνολικού ποσού 75.330,13€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή** και συγκεκριμένα λόγω α) της μη προσκόμισης των βιβλίων & στοιχείων και β) της λήψης τεσσάρων (4) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.700,00€.

Φ.Π.Α.

- Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 25.804,61€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 30.965,53€, ήτοι συνολικού ποσού 56.770,14€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, (δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία - στοιχεία και λήψη τεσσάρων (4) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.700,00€.), τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και το φόρο των εισροών απορρίφθηκαν από τον έλεγχο, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν επέδειξε τα στοιχεία, εκτός τα ποσά που συμπεριλήφθησαν στις δηλώσεις πελατών –προμηθευτών από τους τρίτους.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 770,50€ (€1.541,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάση τα τέσσερα (4) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Ο προσφεύγων, με την αρ. πρωτ./25-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ.Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι ο προσφεύγων δεν έλαβε γνώση για το αρ. πρωτ./2017 έγγραφο – αίτημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά να προσκομίσει εντός προθεσμίας 5 ημερών βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη περίοδο (χρήση 2010).

-Ότι ουδέποτε έλαβε στα χέρια του τα επίδικα τιμολόγια, ούτε πραγματοποίησε συναλλαγές με τον εκδότη.

-Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας αοριστία έκθεσης ελέγχου.

- Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §§1,2 περ.β΄&§ 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

.....
β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του εν λόγω προσώπου ή

.....
5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.....»

Επειδή, το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο, κοινοποιήθηκε νομίμως στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, από την Δ.Ο.Υ. στη διεύθυνση του (..... αριθ.,) με συστημένη επιστολή και με κωδικό αναφοράς του από τα ΕΛΤΑ (REGR) το οποίο παρέμεινε “ ΑΖΗΤΗΤΟ ” από τον παραλήπτη του, γεγονός που σημαίνει ότι βρέθηκε να κατοικεί στην διεύθυνση που είχε αποσταλεί, πλην όμως δεν προσήλθε στο ταχυδρομείο για να παραλάβει το προς επίδοση έγγραφο.

Η ως άνω διεύθυνση είναι και η δηλωθείσα στο οικείο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΑΛΕΩ ως διεύθυνση κατοικίας και ταυτόχρονα έδρας της ατομικής επιχείρησής του προσφεύγοντα αλλά και η δηλωθείσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επίσης, στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν στις 04/12/2017 και το υπ' αριθ. 871/2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις, δια των οποίων καλούνταν όπως εντός προθεσμίας 20 ημερών από την επομένη της επιδόσεως, υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, προθεσμία η οποία πέρασε άπρακτη και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, όπως προκύπτει στην από 27-02-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου και στην από 27-04-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι :

α) η επιχείρηση της με ΑΦΜ: είναι μία ανύπαρκτη στο σύνολό της επιχείρηση διότι:

- έκανε έναρξη στις 03/10/2006 και λειτούργησε στη δηλωθείσα έδρα της έως την 31.12.2006, οπότε και αποχώρησε από εκεί.

- δεν διέθετε τις εγκαταστάσεις ούτε το προσωπικό για να πραγματοποιεί τις εμπορικές εκείνες πράξεις και εργασίες, όπως αυτές περιγράφονται στα εκδοθέντα στοιχεία αλλά ούτε και είχε δηλώσει, πέραν του εμπορίου μοτοσυκλετών και των σχετικών ανταλλακτικών τους, ότι θα πραγματοποιεί και θα παρέχει και άλλες υπηρεσίες, όπως επισκευές και συντηρήσεις

- όλα τα εκδοθέντα στοιχεία της είναι εικονικά και πλαστά (εκτός του TIM-ΔΑ/09) καθότι η ελεγχόμενη είχε θεωρήσει TIM-ΔΑ με αρίθμηση από το Νο1 έως το Νο10, ενώ δεν είχε θεωρήσει καθόλου ΤΠΥ. Σε αντίθεση με το στοιχείο αυτό, όλα τα εκδοθέντα στοιχεία της ελεγχόμενης, όπως αυτά κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ, φέρουν αρίθμηση μεγαλύτερη από αυτή της θεώρησης ή δεν έχουν θεωρηθεί καθόλου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- δεν υπέβαλε τις προβλεπόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ. πλην ελαχίστων.

β) το γεγονός ότι από την αυτοψία που διενήργησαν στις 04.02.2016 οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Και, η ελεγχόμενη δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην έδρα της, ενώ ήταν άγνωστη στους περίοικους.

γ) το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στις 04.02.2016 στο Δήμο Αγίων Αναργύρων ως αγνώστου διαμονής.

Ο έλεγχος έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση της είναι ουσιαστικά μια “**ανύπαρκτη**” από φορολογικής και συναλλακτικής άποψης επιχείρηση, με την έννοια ότι δεν δημιουργήθηκε για να διενεργεί πραγματικές εμπορικές συναλλαγές, αλλά δημιουργήθηκε ως

επιχείρηση “εμπορίας” **ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ** φορολογικών στοιχείων, προς διάφορες συμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

Ειδικότερα, στην από 27-02-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, αναφέρονται ειδικότερα σε σχέση με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος **ΤΟΥ** τα εξής:

Δυνάμει της υπ' αριθ./2014 έκθεσης κατάσχεσης, κατασχέθηκαν από αυτόν τέσσερα (4) συνολικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, (όπως αυτά αναλυτικά περιγράφονται), συνολικής καθαρής αξίας 6.700,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.541,00 ευρώ) και:

1) Η εξόφληση των υπό κρίσιν τιμολογίων φέρεται να γινόταν με μετρητά, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με την συναλλακτική πρακτική και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να στοιχειοθετεί διαφορετικό τρόπο εξόφλησης.

2) Οι αναφερόμενες στα κρινόμενα τιμολόγια εργασίες επισκευής, αφορούν σε εργασίες σε μηχανήματα έργου, οι οποίες ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν στην έδρα της ατομικής επιχείρησης της, καθότι ο χώρος ήταν συνολικού εμβαδού 25 τ.μ. και δεν υπήρχε δυνατότητα να χωρέσουν στο χώρο αυτό και μάλιστα να γίνουν ειδικές εργασίες σε τόσο μεγάλου όγκου οχήματα.

3) Η εκδότρια, κατά το χρονικό διάστημα που εκδόθηκαν τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία δεν είχε καμία εμπορική υπόσταση, καθότι είχε αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της (σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση της εκμισθωτριάς της, η αποχώρησε στις 31.12.2006, καθότι αποβλήθηκε από το μίσθιο λόγω οφειλόμενων ενοικίων) και ούτε είχε δηλώσει άλλη εμπορική εγκατάσταση από όπου θα μπορούσε να πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές και

4) η ατομική επιχείρηση της δεν είχε θεωρήσει ποτέ τιμολόγια παροχής υπηρεσιών,

5) Σε κανένα φορολογικό στοιχείο δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο γινόταν η μεταφορά των εν λόγω εμπορευμάτων και κανένα δεν φέρει την υπογραφή του παραλήπτη.

Συνεπώς είναι όλα πλαστά. Επίσης, δεν είχε δηλώσει ως δραστηριότητα το συνεργείο επισκευής βαρέων οχημάτων και ουδέποτε θεώρησε βιβλίο εισερχομένων.

Από όλα τα ανωτέρω εμπειριστατωμένα στοιχεία προκύπτει ότι οι αναφερόμενες στα κρινόμενα φορολογικά αυτά στοιχεία συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και ως εκ τούτου πρόκειται για εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων

περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι:

«4. 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στη τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου 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”.

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, να 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/2012).

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή (ως οι από 28-12-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου) απέδειξε ότι η εκδότρια των κρινόμενων τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς

ανύπαρκτο, οπότε και τα τιμολόγια θεωρούνται εικονικά και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 27-02-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, στην από 27-04-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και στην από 28-12-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι πλαστά και εικονικά, για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον στην από 28-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, προκύπτει πλήρης αιτιολογία των προσδιοριζόμενων φορολογητέων εκροών και εισροών και των φόρων αυτών .

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας συγκεκριμένος ισχυρισμός όσο αφορά τον προσδιορισμό του ΦΠΑ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **58 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του **άρθρου 59§2** του ίδιου νόμου ότι: «2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου

επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.» και με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του ίδιου νόμου, ότι: «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση και με τις διατάξεις του άρθρου **72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου **49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣΤΕ»

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση,

ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28-12-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./25-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του
“..... του” -ΑΦΜ

Την **τροποποίηση**, της υπ΄ αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2010, λόγω προσαύξησης.

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως

Διαχ/κήΠερίοδος01/01/2-31/12/2010	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	129.123,92	139.453,83	139.453,83	
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών	129.123,92	139.453,83	139.453,83	
ΦΠΑ Εκροών	28.569,72	30.855,31	30.855,31	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	117.826,60	11.486,55	11.486,55	
ΦΠΑ Εισροών	26.059,48	2.540,46	2.540,46	
Ποσό που καταβλήθηκε με τις περιοδικές δηλώσεις	2.510,24	2.510,24	2.510,24	
Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				
Προστιθέμενα-αφαιρούμενα ποσά				
Αφαιρούμενο Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών	28.569,72	5.050,70	5.050,70	
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		25.804,61	25.804,61	25.804,61

Προσαύξηση ανακρίβειας(x 120%)		30.965,53		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (άρθρο 59§2 ν. 4174/2013) 50,00%			12.902,30	12.902,30
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013(53μήνεςx0,73%) 38,69%			9.983,80	9.983,80
Σύνολο	0,00	56.770,14	48.690,71	48.690,71

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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.