



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 21/05/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1628

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 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης
'' '', ΑΦΜ , που έχει έδρα στην-
....., επί της οδού αρ. κατά:

-Της υπ' αριθμ...../...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3 &5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

Της υπ' αριθμ...../...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου(άρθρου 54 ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑ, για το φορολογικό έτος 2018

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η επιχείρηση “” 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ./2018 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (λόγω αρμοδιότητας) την από 14-12-2017 έκθεση ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4335/2015), από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση “” με ΑΦΜ, (η προσφεύγουσα) για την χρήση 2012 είναι λήπτρια δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 362.150,00€, πλέον ΦΠΑ 83.294,50€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12-2012, με την υπ' αριθ./...../2018 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 16-11-2018 στα γραφεία της Δ.ΟΥ., στον εξουσιοδοτούμενο του από τους διαχειριστές της επιχείρησης &, το με υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 10-12-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 19-12-2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) με βάση της οποίας ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

- Την υπ' αριθμ...../...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου(άρθρου 7§3 &5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 362.150,00€ (144.860,00€χ 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 362.150,00€, πλέον ΦΠΑ 83.294,50€, εκδόσεως ατομικής επιχείρησης “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 ,12§§1, 14, 18§§§1,2,9 &30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που 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 ιδίου νόμου.

- Την υπ' αριθμ...../...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου(άρθρου 54 ν. 4174/2013), για το φορολογικό έτος 2018, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00€, διότι:

δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ήτοι στην με αρ. πρωτ./2018 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση της κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§§1,2,5§§1,10 &14,8,10,11,12 &13 του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α 251/24-11-2014)(ΕΛΠ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 14§§1,2,23§§1,2,24&25 του ΚΦΔ(Ν. 4174/2013)

Με την αρ. πρωτ./2019 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«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 φορολογικά 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».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 συναλλακτικός 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

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 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14-12-2017 έκθεση ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.4335/2015 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 19-12-2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για τον εκδότη, "....." με ΑΦΜ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων ως προς την αξία και ειδικότερα:

«.....ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή στην επιχείρηση την με αριθμ. πρωτ./2016 Πρόσκληση προσκόμισης Βιβλίων και στοιχείων. Η Πρόσκληση απεστάλη στην οδό, δηλωμένη στο μητρώο της Δ.Ο.Υ., ως έδρα της ατομικής επιχείρησης, αλλά και στην οδό, δηλωμένη στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ως οικία του επιχειρηματία - ΑΦΜ

Η υπ' αριθμ. πρωτ./2016 Πρόσκληση επεστράφη ως αζήτητη στην Δ.Ο.Υ. και από τις δύο διευθύνσεις στις οποίες απεστάλη.

Επιπρόσθετα, απεστάλη το με αριθμ. πρωτ./2016 αίτημα προς το αρμόδιο υποκατάστημα ΙΚΑ στην, προκειμένου να διερευνηθεί, αν η ατομική επιχείρηση είχε απογράψει άτομα τα οποία εργάστηκαν σε αυτή.

Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου, το ΙΚΑ απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφο τους, απαντώντας ότι στον εργοδότη του αποδόθηκε ο Αριθμός Μητρώου και υποβλήθηκαν Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις για το χρονικό διάστημα από 04/2012 έως 10/2013.

Επίσης απεστάλη η με αριθμ. πρωτ./2017 Πρόσκληση προς την - ΑΦΜ, η οποία είναι εκμισθώτρια του ακινήτου της έδρας της ατομικής επιχείρησης επί της οδού προκειμένου να προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. και να παρέχει περισσότερες πληροφορίες για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Συγκεκριμένα, μέσω της εκμισθώτριας θα διερευνηθεί περαιτέρω αν πραγματικά λειτούργησε η ατομική επιχείρηση στον φυσικό

χώρο που δήλωνε ως έδρα.

Η ανωτέρω με αριθμ. πρωτ./2017 Πρόσκληση προς την εκμισθώτρια Πρόσκληση προς την , επεστράφη ως αζήτητη στην Δ.Ο.Υ..

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στις ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

(Α) Απεστάλησαν ηλεκτρονικά αιτήματα στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών και από την επεξεργασία των στοιχείων που λήφθηκαν προέκυψαν τα εξής:

Από το σύνολο των Τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης, με εξαίρεση τρεις καταθέσεις από την εταιρεία (240,00€ στις 31/08/2012, 3.000,00€ στις 14/12/2012 και 1.566,16 € στις 08/02/2013), δεν προκύπτει είσπραξη από τους αντισυμβαλλομένους της αξίας των τιμολογίων που εξέδωσε για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014, παρόλο που λόγω του μεγάλου ύψους τους θα έπρεπε να εξοφληθούν με τραπεζικό μέσο πληρωμής

Β) Από τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών που υποβλήθηκαν από την ατομική επιχείρηση για τις χρήσεις 2012 και 2013, αλλά και από τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών Τρίτων για τις χρήσεις 2012, 2013, και τις Μ.Υ.Φ. 2014 - Κατάσταση Εξόδων Αντισυμβαλλομένων εμφανίζονται μηδενικές αγορές και μεγάλος όγκος πωλήσεων. Δεν θα ήτο δυνατό να παρασχεθούν υπηρεσίες ύψους 1.348.411,59€ (χρήση 2012), 1.648.303,91€ (χρήση 2013) και 562.895,37€ (χρήση 2014) χωρίς δαπάνες-αγορές

Γ) Το γεγονός της μη ύπαρξης δαπανών προκύπτει και από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών.

Δ) Δεν υποβλήθηκαν Μ.Υ.Φ. για το έτος 2014.

Ε) Δεν υπήρξαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σε καμία από τις χρήσεις 2012, 2013, 2014.

ΣΤ) Για τις χρήσεις 2012, 2013 δηλώθηκε μηδενικό απόθεμα αρχής και τέλους στο έντυπο Ε3.

Ζ) Αν και υποβλήθηκαν Δηλώσεις Εισοδήματος Οικ. έτους 2013, 2014 (χρήσεις 2012, 2013) στις οποίες δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα που συμφωνούν με αυτά που δηλώθηκαν στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - Προμηθευτών, εν τούτοις προκύπτουν πολύ μικρά φορολογητέα κέρδη. Αυτό συμβαίνει γιατί στο έντυπο Ε3 που υποβλήθηκε δηλώθηκαν δαπάνες ύψους 1.335.427,49 € για το Οικ. έτος 2013 και 1.642.815,79€ για το Οικ. έτος 2014, παρόλο που όπως αναφέρθηκε ανωτέρω δεν προκύπτουν δαπάνες από τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών, αλλά ούτε από την επεξεργασία των Τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης

Η) Δεν υποβλήθηκε Δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φορολογικού έτους 2014 (χρήση 2014), παρόλο που σύμφωνα, με τις Μ.Υ.Φ. 2014- Κατάσταση Εξόδων-Αντισυμβαλλομένων η ατομική επιχείρηση έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας 562.895,37€, και επιπρόσθετα έχει υποβάλλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Α' τριμήνου με δηλωθείσες φορολογητέες εισροές 407.623,62€ και περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Β' τριμήνου με δηλωθείσες φορολογητέες εισροές 159.926,66€.

Θ) Αν και υποβλήθηκαν Δηλώσεις Φ.Π.Α. (περιοδικές και εκκαθαριστικές) για τα έτη 2012 και 2013 στις οποίες δηλώθηκαν φορολογητέες εκροές που συμφωνούν με αυτές που δηλώθηκαν στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - Προμηθευτών, εν τούτοις δηλώνονται φορολογητέες εισροές ύψους 1.331.016,73€ για το έτος 2012 και 1.640.450,96€ για το έτος 2013 παρουσιάζοντας έτσι μικρά χρεωστικά υπόλοιπα, παρόλο που όπως αναφέρθηκε ανωτέρω δεν προκύπτουν δαπάνες από τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών, αλλά ούτε από την επεξεργασία των Τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης

Ι) Αν και υποβλήθηκαν περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. για το έτος 2014, εν τούτοις δηλώνονται φορολογητέες εισροές ύψους 406.712,60 € στο Α' τρίμηνο του 2014 και 159.154,93 € στο Β' τρίμηνο του 2014, παρουσιάζοντας έτσι μικρά χρεωστικά υπόλοιπα, παρόλο που όπως αναφέρθηκε ανωτέρω δεν προκύπτουν δαπάνες από τις Μ.Υ.Φ. 2014 - Κατάσταση Εξόδων Αντισυμβαλλομένων, αλλά ούτε από την επεξεργασία των Τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης

Κ) Από την αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων (Ε2) της εκμισθώτριας «.....» - ΑΦΜ, προκύπτει εκμίσθωση του ακινήτου που δηλώνεται ως έδρα της ατομικής επιχείρησης, μόνο για το χρονικό διάστημα από 01/01-30/11/2012 και 01/01-31/12/2013. Επισημαίνεται ότι η ημερομηνία έναρξης της επιχείρησης είναι η 01/03/2012 και δεν υποβλήθηκε δήλωση μεταβολής της διεύθυνσης της έδρας ή διακοπής εργασιών έως και σήμερα στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Λ) Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφο του ΙΚΑ προκύπτει ότι υποβλήθηκαν Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις μόνο για το διάστημα 04/2012 έως 10/2013

Μ) Κατά την αυτοψία του ελέγχου, στην οδό, διεύθυνση δηλωμένη ως έδρα της ατομικής επιχείρησης, δεν βρέθηκε επιχείρηση σε λειτουργία. Ο χώρος βρέθηκε κενός, κλειδωμένος και παρουσίαζε σημάδια εγκατάλειψης

Ν) Η με αριθμ. πρωτ./2016 πρόσκληση που απεστάλη στη (διεύθυνση έως και σήμερα δηλωμένη στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ως έδρα της ατομικής επιχείρησης), αλλά και στη (διεύθυνση έως και σήμερα δηλωμένη στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ως οικία του επιχειρηματία) επεστράφη ως αζήτητη και από τις δύο διευθύνσεις.

Περαιτέρω ενέργειες του ελέγχου:

Ο έλεγχος, απέστειλε τα κάτωθι έγγραφα προκειμένου να ανευρεθεί ο επιχειρηματίας του - ΑΦΜ

- Το με αριθμ. πρωτ./2017 αίτημα προς τη Διεύθυνση Μητρώων και Δημοτολογίου Δήμου Αθηναίων, προς αποστολή σχετικών πιστοποιητικών.

Ως απάντηση, ο έλεγχος έλαβε το με αριθμ. πρωτ. ΔΥ/2017 (Πρωτόκολλο Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών/2017) έγγραφο του τμήματος έκδοσης πιστοποιητικών & εξυπηρέτησης Κ.Ε.Π.-Σ.Ε.Δ., με το οποίο ενημερώθηκε ότι δεν βρέθηκε εγγραφή του επιχειρηματία στον Δήμο Αθηναίων.

- Το με αριθμ. πρωτ./2017 αίτημα προς τη Διεύθυνση Αστικής και Δημοτικής Κατ/σης του Τμήματος Εθνικού Δημοτολογίου του Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης, προς παροχή κάθε δυνατής πληροφορίας

Ως απάντηση, ο έλεγχος έλαβε το με αριθμ. πρωτ. ΤΑΔΚ:...../2017 έγγραφο του Τμήματος Αστικής και Δημοτικής Κατάστασης, με το οποίο ενημερώθηκε από τις εγγραφές του Εθνικού Δημοτολογίου και σε συνδυασμό με τα στοιχεία που παρασχέθηκαν με το με αριθμ. πρωτ./2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. , δεν προκύπτει εγγραφή του επιχειρηματία σε κάποιο Δήμο.

- Το με αριθμ. πρωτ./2017 αίτημα προς το Τμήμα Αδειών Διαμονής του Τμήματος Αλλοδαπών & Μετανάστευσης της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Αττικής, προς παροχή κάθε δυνατής πληροφορίας.

Ως απάντηση, ο έλεγχος έλαβε το με αριθμ. πρωτ./...../2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Αλλοδαπών και Μετανάστευσης με το οποίο ενημερώθηκε ότι δεν υπήρχε κάποιο στοιχείο, καθώς οι ομογενείς από την Αλβανία τακτοποιούνται ως προς τις άδειες παραμονής τους από τις Διευθύνσεις Αλλοδαπών της Ελληνικής Αστυνομίας.

Εν συνεχεία, προκειμένου να ληφθούν αντίγραφα των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων, καθώς η ατομική επιχείρηση δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία, αλλά ούτε και κατέστη δυνατό να ανευρεθεί από τον έλεγχο, ο έλεγχος μετέβη στην λήπτρια επιχείρηση “” με ΑΦΜ, στις 11/10/2017 στην οδό, προκειμένου να ληφθούν αντίγραφα των τιμολογίων που αυτή έλαβε από την εκδότρια ατομική επιχείρηση “” με ΑΦΜ

Στη συγκεκριμένη Διεύθυνση δεν βρέθηκε να λειτουργεί η επιχείρηση. Ο θυρωρός της πολυκατοικίας τους, πληροφόρησε ότι η εν λόγω επιχείρηση παρόλο που είχε μισθώσει χώρο δεν είχε πραγματικά λειτουργήσει σε αυτόν έως τη συγκεκριμένη ημέρα (11/10/2017). Ο έλεγχος θυροκόλλησε την με αριθμ. πρωτ./2017 Πρόσκληση προσκόμισης αντιγράφων των τιμολογίων που η ανωτέρω επιχείρηση είχε λάβει από την ατομική επιχείρηση “” - ΑΦΜ: κατά τη χρήση 2012 (10 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 362.150,00 €), εκτύπωση Γενικού Καθολικού από όπου να προκύπτει η καταχώριση των ανωτέρω τιμολογίων στα βιβλία της επιχείρησης και τέλος αποδεικτικά πληρωμών για τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.

Σε απάντηση της ανωτέρω Πρόσκλησης η επιχείρηση “” προσκόμισε το με αριθμ. πρωτ./2017 διαβιβαστικό τους τα κάτωθι τιμολόγια:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙ-ΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΦΜ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.....	ΤΠΥ	.....	.....	39.838,00	9.162,74	49.000,74
.....	ΤΠΥ	.....	.....	24.517,00	5.638,91	30.155,91

.....	ΤΠΥ	.....	.....	46.927,00.	10.793,21	57.720,21
.....	ΤΠΥ	.....	.....	33.602,00	7.728,46	41.330,46
.....	ΤΠΥ	.....	.....	42.903,00	9.867,69	52.770,69
.....	ΤΠΥ	.....	.....	35.127,00	8.079,21	43.206,21
.....	ΤΠΥ	.....	.....	37.555,00	8.637,65	46.192,65
.....	ΤΠΥ	.....	.....	18.800,00	4.324,00	23.124,00
.....	ΤΠΥ	.....	.....	46.798,00	10.763,54	57.561,54
.....	ΤΠΥ	.....	.....	36.083,00	8.299,097	44.382,09
ΣΥΝΟΛΟ				362.150,00	83.294,50	445.444,50

Επίσης, προσκομίστηκαν αντίγραφα των επιταγών, αντίγραφα των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ των συμβαλλομένων και παραστατικά από την Τράπεζα για την εξόφληση των επιταγών.

Παρόλο που οι επιταγές εμφανίζονται να εξοφλούνται, εντούτοις οι επιταγές αυτές δεν εισπράχθηκαν από την ατομική επιχείρηση “.....” - ΑΦΜ:, καθώς δεν διήλθαν από τους Τραπεζικούς του Λογαριασμούς, όπως αναφέρεται αναλυτικά πιο πάνω..... »

Για όλους τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος κρίνει όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ, είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή.....» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14-12-2017 έκθεση ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.4335/2015 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ΑΘΗΝΩΝ αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια στην από 19-12-2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου στην από 19-12-2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, αναφέρεται ότι :

«.....έλεγχου που πραγματοποιήθηκε στις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις πελατών-προμηθευτών χρήσης 2012 στην επιχείρηση “.....” (πρώην.....) με Α.Φ.Μ:, βάσει των αρχείων της Γ.Γ.Π.Σ, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δήλωσε ότι έλαβε από την επιχείρηση “.....” με Α.Φ.Μ: δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 362.150,00€ πλέον Φ.Π.Α. 83.294,50€, συνολικής αξίας 445.444,50€.

Συνεπώς, ο έλεγχος έκρινε ότι η επιχείρηση “ (πρώην) με Α.Φ.Μ: έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δέκα (10) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης “”, με Α.Φ.Μ.» που αφορούν τη χρήση 2012, συνολικής καθαρής αξίας 362.150,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 83.294,50 ευρώ συνολικής αξίας 445.444,50 ευρώ τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές όπως αναλύονται αυτά στην κατωτέρω κατάσταση:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ/ ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ (23%)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	/2012	46.798,00	10.763,54	57.561,54
2	/2012	36.083,00	8.299,09	44.382,09
3	/2012	39.838,00	9.162,74	49.000,74
4	/2012	24.517,00	5.638,91	30.155,91
5	/2012	46.927,00	10.793,21	57.720,21
6	/2012	33.602,00	7.728,46	41.330,46
7	/2012	42.903,00	9.867,69	52.770,69
8	/2012	35.127,00	8.079,21	43.206,21
9	/2012	37.555,00	8.637,65	46.192,65
10	/2012	18.800,00	4.324,00	23.124,00
	ΣΥΝΟΛΟ	362.150,00	83.294,50	445.444,50

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 §3περ.β&§ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015)** ορίζεται ότι: «**3.** Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....

5. 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) ».

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορά την χρήση 2012 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθησαν αυτά τα πρόστιμα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.” Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από 14-12-2017 έκθεση ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.4335/2015 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ΑΘΗΝΩΝ και στην συνέχεια στην από 19-12-2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. /21-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε επιχείρηση “, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12-2012

Πρόστιμο: 362.150,00€ X 40% = 144.860,00€

Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο :500,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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 .