



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1704

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, με δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών μηχανικού, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών: α)της με αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορ. έτους 2018, β)της με αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, γ)της με αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, δ)της με αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, ε)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, στ)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ.

έτους 2013, ζ)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, η)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, θ)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, ι)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, ια)της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 του ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, ιβ)της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 του ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012 και ιγ) της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 του ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω (παρ. 4) πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 30.01.2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

- I. Με την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1 περ. δ΄, §2 περ. γ΄ του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, φορ. έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 250,00 ευρώ διότι δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθ. πρωτ./9.11.2018 πρόσκληση – έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14§1 του Κ.Φ.Δ.
- II. Με την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 15.300,00 ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 περ. ε΄ του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5 των Ε.Λ.Π.
- III. Με την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 15.300,00 ευρώ

επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5 των Ε.Λ.Π.

- IV. Με την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 4.400,00 ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5 των Ε.Λ.Π.
- V. Με την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οικ. έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 13.926,95 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 13.063,48 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.419,57 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 28.410,00 ευρώ.
- VI. Με την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οικ. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 2.883,10 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 2.704,35 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 379,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.966,87 ευρώ.
- VII. Με την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οικ. έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 2.860,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 2.682,68 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 417,45 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.960,13 ευρώ.
- VIII. Με την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ποσού 10.468,83 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 9.819,77 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 20.288,60 ευρώ.
- IX. Με την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ποσού 3.781,37 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 3.546,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.328,30 ευρώ.
- X. Με την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ποσού 2.530,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 2.373,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.903,14 ευρώ.

- XI. Με την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/17 όπως τροποποίησε το άρθρο 6 του ν.2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 4.398,75 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν την διαδικασία της επιστροφής αυτής, όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.
- XII. Με την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/17 όπως τροποποίησε το άρθρο 6 του ν.2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 1.575,50 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν την διαδικασία της επιστροφής αυτής, όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.
- XIII. Με την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/17 όπως τροποποίησε το άρθρο 6 του ν.2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 1.265,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν την διαδικασία της επιστροφής αυτής, όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται: επί της από 31.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της από 31.12.2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 79 του ν.4472/2017, επί της από 31.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και επί της από 31.12.2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) & περ. δ της §1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών,, με ελεγχόμενη περίοδο από 1.01.2011 έως 31.12.2013.

Οι ως άνω εκθέσεις συντάχθηκαν κατόπιν έκδοσης από την Προϊσταμένη της εν λόγω υπηρεσίας της με αριθ./07.11.2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών & εισφορών, ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για τις διαχειριστικές περιόδους από 1.01.2011-31.12.2011, από 1.01.2012-31.12.2012 και από 1.01.2013-31.12.2013, σε βάρος της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών μηχανικού. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ./11.07.2018 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (πρωτ. εισ. της Δ.Ο.Υ.

ΙΓ' Αθηνών/18.07.2018), σύμφωνα με το οποίο οι κάτωθι επιχειρήσεις που συνεργάστηκαν με την προσφεύγουσα ήταν εικονικές επιχειρήσεις και ειδικότερα:

α)η επιχείρηση με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., στις χρήσεις 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016, εξέδωσε 871 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 16.990.646,73 ευρώ,

β)η επιχείρηση με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., στις χρήσεις 2012, 2014, 2015 έλαβε 369 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.541.726,90 ευρώ και στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 εξέδωσε 1.074 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.636.594,84 ευρώ και

γ) με Α.Φ.Μ., στις χρήσεις 2013, 2014, 2015, 2016 έλαβε 198 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.922.508,11 ευρώ και στις χρήσεις 2013, 2014, 2015 και 2016 εξέδωσε 531 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.358.398,52 ευρώ.

Σύμφωνα με την από 24.05.2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων με εμπλεκόμενες μεταξύ άλλων και τις ως άνω επιχειρήσεις. Οι εν λόγω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ε.Ε. και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο δημιουργήθηκε μια πυραμίδα από επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων που ξεκινάει από την επιχείρηση του

Ο έλεγχος, μετά την επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, που υπέβαλλε η προσφεύγουσα, διαπίστωσε ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω εικονικές επιχειρήσεις ως εξής: στη χρήση 2011 έλαβε 18 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 38.250,00 ευρώ, στη χρήση 2012 έλαβε 6 εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 13.700,00 ευρώ και στη χρήση 2013 έλαβε 4 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.000,00 ευρώ. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και εκδοθέντα στοιχεία στον έλεγχο για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/1994 χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης ως ανακριβή για τις χρήσεις 2011, 2012, 2013 και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδά της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη η θυροκόλληση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις 31.12.2018 κι ενώ η ίδια βρισκόταν στο σπίτι της, επί της οδού, κανένας δεν χτύπησε το κουδούνι για να της επιδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, τις οποίες τελικά παρέλαβε στις 16.01.2019 από την Δ.Ο.Υ. κατόπιν υποβολής της με αριθ. πρωτ./14.01.2019 αίτησής της.
- Η χρήση 2011 είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2017 (ΣτΕ 172/2018, ΣτΕ 173/2018).
- Η χρήση 2012 είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2018, ενώ η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν την εν λόγω χρήση στις 16.01.2019.
- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας το βάρος της απόδειξης το φέρει αυτούσια η φορολογική αρχή. Οι επιχειρήσεις με τις οποίες συνεργάστηκε έφεραν όλα τα εξωτερικά στοιχεία των νομίμως εμπορευόμενων επιχειρήσεων και ως εκ τούτου τυγχάνει αυτονόητο ότι πραγματοποίησε τις ένδικες συναλλαγές με καλή πίστη και με την απόλυτα σταθερή πεποίθηση ότι λειτουργούσε στα πλαίσια της νομιμότητας και των χρηστών συναλλακτικών ηθών.
- Παράνομη επιβολή σωρευτικών προστίμων και όχι αυτοτελών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4337/2015, για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχτηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Κ.Φ.Δ. και κατά την κατάθεση του νόμου αυτού δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 αλλά επιβάλλονται τα οριζόμενα που ορίζονται με βάση τις ως άνω διατάξεις.
- Παραβίαση αρχής αμεροληψίας – παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., σχετικά με την κοινοποίηση των πράξεων:

«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:

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.2717/1999, σχετικά με την μεθυροκόλληση:

«1. Η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση :

α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτού εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, όσον αφορά την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τις από 31.12.2013 συνταχθείσες εκθέσεις επίδοσης (θυροκόλληση λόγω απουσίας σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις) του εφοριακού υπαλλήλου,, ο οποίος πήγε να επιδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου στην διεύθυνση της επαγγελματικής έδρας της προσφεύγουσας, ήτοι στην, και αφού δεν βρήκε την ίδια, ούτε άλλο σύνοικο συγγενή ή μέλος του προσωπικού, θυροκόλλησε τις εν λόγω πράξεις, αφού πρώτα τις εσώκλεισε σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο, στην κύρια είσοδο, παρουσία του μάρτυρα, υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και

κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόνον, ο εκδότης, όσον 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 7 του ν. 4337/2013: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...

8. Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α`179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α`170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή στο άρθρο 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. ...».

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που

δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη

διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία έκδοσης της με αριθ./07.11.2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών & εισφορών, ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για τις χρήσεις 2011, 2012 & 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ./11.07.2018 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (πρωτ. εισ./18.07.2018). Το εν λόγω δελτίο πληροφοριών σε κάθε περίπτωση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του ν.2238/94, το οποίο αποδεδειγμένα και δικαιολογημένα δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για διενέργεια ελέγχου στις χρήσεις 2011 και 2012 είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

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 αντισυμβαλλομένου 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)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, όπως προκύπτει από τις από 31.12.2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ειδικού προστίμου Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2011 έλαβε 18 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 38.250,00 ευρώ, κατά τη χρήση 2012 έλαβε 6 εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 13.700,00 ευρώ και κατά τη χρήση 2013 έλαβε 4 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.000,00 ευρώ.

Ο έλεγχος αιτιολόγησε την κρίση του με βάση την διαπίστωση της ύπαρξης κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις με την επωνυμία:

....., και δημιούργησαν μια πυραμίδα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων που αρχίζει απλό την επιχείρησης Από τον έλεγχο που έγινε στις ανωτέρω επιχειρήσεις δεν βρέθηκαν να λειτουργούν στις δηλωθείσες ως έδρα διευθύνσεις τους, επίσης αναζητήθηκαν από τον έλεγχο οι νόμιμοι εκπρόσωποί τους στις δηλωθείσες διευθύνσεις κατοικίας τους χωρίς να εντοπιστούν, πλην του νομίμου εκπροσώπου της, στον οποίο ο έλεγχος επέδωσε πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, στην οποία όμως δεν ανταποκρίθηκε. Οι εν λόγω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ε.Ε. και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και ειδικότερα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και τα εκδοθέντα στοιχεία των χρήσεων 2011, 2012 και 2013.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να στοιχειοθετείται η βασιμότητα των ισχυρισμών της και να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα κριθέντα ως εικονικά, φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 31.12.2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Β.Σ., ΦΠΑ και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, με έδρα την, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών: α)της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορ. έτους 2018, β)της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, γ)της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, δ)της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, ε)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, στ)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, ζ)της με αριθ.

...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, η)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, θ)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, ι)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, ια)της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 του ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, ιβ)της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 του ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012 και ιγ) της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 του ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013.

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

- I. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2013, φορ. έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Πρόστιμο 250,00 ευρώ
- II. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Πρόστιμο 15.300,00 ευρώ
- III. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Πρόστιμο 5.480,00 ευρώ
- IV. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Πρόστιμο 4.400,00 ευρώ
- V. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Τελικό Χρεωστικό 28.410,00 ευρώ
- VI. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Τελικό χρεωστικό 5.966,87 ευρώ
- VII. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Τελικό Χρεωστικό 5.960,13 ευρώ
- VIII. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Τελικό Χρεωστικό 20.288,60 ευρώ
- IX. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Τελικό Χρεωστικό 7.328,30 ευρώ
- X. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)

Τελικό Χρεωστικό 4.903,14 ευρώ

- XI. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 79 ν.4472/17 – όπως τροποποίησε το αρ. 6 ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2011-31.12.2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Πρόστιμο 4.398,75 ευρώ
- XII. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 79 ν.4472/17 – όπως τροποποίησε το αρ. 6 ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Πρόστιμο 1.575,50 ευρώ
- XIII. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 79 ν.4472/17 – όπως τροποποίησε το αρ. 6 ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2018)
Πρόστιμο 1.265,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ**

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.