



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16-09-2019

Αριθμ. Αποφ.: **1968**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουΕνδικοφανή Προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «.....», με **Α.Φ.Μ.:**, **έδρα στο**- **ΣΕΡΡΕΣ** και με αντικείμενο εργασιών κατά **α)** της **υπ αριθμ.**Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010 – 31/12/2010** (οικ. Έτους 2011) **του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΣΕΡΡΩΝ, β)** της **υπ αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011** (οικ. Έτους 2012) **του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΣΕΡΡΩΝ, γ)** της **υπ'αριθμ.**Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ δ)** της **υπ'αριθμ.**Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ ε)** της **υπ'αριθμ.**Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ στ)** Της υπ' αριθ.....Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/1997) για την διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ ζ)** της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2010 – 31-12-2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και η)** της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3-5 Ν. 4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2011 – 31-12-2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ**

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουΕνδικοφανούς Προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....» με **Α.Φ.Μ.** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την **υπ αριθμ.**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010 – 31/12/2010** (οικ. Έτους 2011) **του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΣΕΡΡΩΝ**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος **21.749,10 €**, πλέον **20.718,19 € πρόσθετος φόρος** λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο αρθ.58ΚΦΔ &

τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ), ήτοι συνολικό ποσό **42.467,29 €**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης **τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων** καθαρής συνολικής αξίας **56.171,00 €** από τις επιχειρήσεις **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:** (αξία τιμολογίων 38.167,00€) και**ΜΕ Α.Φ.Μ.:**(αξία τιμολόγιου 18.004,00€) η αξία δε των ληφθέντων εικονικών στοιχείων προστέθηκε από τον έλεγχο στα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης ως λογιστική διαφορά.

β) Με την υπ αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011** (οικ. Έτους 2012) **του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΣΕΡΡΩΝ** , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος **9.569,18 €**, πλέον **9.115,60 € πρόσθετος φόρος** λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο αρθ.58ΚΦΔ & τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ),πλέον Εισφορά αλληλεγγύης **1.096,77€** ήτοι συνολικό ποσό **19.781,55 €**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης **ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου** καθαρής συνολικής αξίας **25.789,20 €** από την επιχείρηση**με Α.Φ.Μ.:** η αξία δε του ληφθέντος εικονικού στοιχείου **προστέθηκε από τον έλεγχο στα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης ως λογιστική διαφορά**

γ) Με την υπ'αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ΦΠΑ ύψους **1.466,86 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α § 2 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **1.408,04 €**, ήτοι συνολικά **2.874,90 €**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των παραπάνω αναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων

δ) Με την υπ'αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ** με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ΦΠΑ ύψους **3.352,59 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α § 2 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **3.218,16 €**, ήτοι συνολικά **6.570,75 €** Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. του παραπάνω αναφερθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου

ε) Με την υπ'αριθμ.Πράξη Επιβολή Προστίμου ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ** με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν.2523/1997 και άρθρου 79 Ν.4472/2017), συνολικού ύψους **3.089,40€**, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων με βάση τα παραπάνω αναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία

στ) Με την υπ' αριθ.....Πράξη Επιβολή Προστίμου ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/1997) για την διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ** με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν.2523/1997 και άρθρου 79

N.4472/2017), συνολικού ύψους **1.676,30€**, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων με βάση το παραπάνω αναφερθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο
ζ) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Επιβολή Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 N.4337/ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2010 – 31-12-2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ** καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Πρόστιμο ΚΒΣ (άρθρου 5 § 10 N.2523/1997 και άρθρου 7 § 3 περ. β' και 5 N.4337/2015), **22.468,40€**, για λήψη στην χρήση τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής συνολικής αξίας **56.171,00 €** από τις επιχειρήσεις**με Α.Φ.Μ.:** (αξία τιμολογίων 38.167,00€) και**με Α.Φ.Μ.:** (αξία τιμολογίου 18.004,00€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2,9 & 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 και 72 του Ν.4174/2013. Επιβαλλόμενο Πρόστιμο: $56.171,00 \times 40\% = 22.468,40\text{€}$

και

η) Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3-5 Ν. 4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2011 – 31-12-2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ** καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Πρόστιμο ΚΒΣ (άρθρου 5 § 10 Ν.2523/1997 και άρθρου 7 § 3 περ. β' και 5 Ν.4337/2015), **10.315,68€**, για λήψη στην χρήση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής συνολικής αξίας 25.789,20 € από την επιχείρηση**με Α.Φ.Μ.:** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2,9 & 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 και 72 του Ν.4174/2013. Επιβαλλόμενο Πρόστιμο: $25.789,20 \times 40\% = 10.315,68\text{€}$.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, στην ατομική επιχείρηση «.....» **με (Α.Φ.Μ.)** δυνάμει της με αριθμ.έγγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών και αφορά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων και εισφορών καθώς και έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. για τα οικονομικά έτη 2011 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 - 31/12/2010) και 2012 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 - 31/12/2011) λόγω νέων στοιχείων μετά την απόπληροφοριακή έκθεση ελέγχου αντιπαραβολικού ελέγχου ΦΠΑ /ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης της φορολογουμένης**με Α.Φ.Μ.:** και την απόέκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Σερρών του φορολογούμενου**με Α.Φ.Μ.:**

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΧΡΗΣΗ 1/1/ 2010- 31/12/2010

Σύμφωνα με την απόπληροφοριακή έκθεση ελέγχου αντιπαραβολικού ελέγχου ΦΠΑ /ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης της φορολογουμένηςμε Α.Φ.Μ.:, η ανωτέρω ελεγχόμενη ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων διότι βάσει του πορίσματος ελέγχου, όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της προμηθεύτριας ατομικής επιχείρησης με Α.Φ.Μ., για όλες τις χρήσεις από 2009 και μεταγενέστερα είναι εικονικά, δεδομένης της αντικειμενικής αδυναμίας της να πραγματοποιήσει πωλήσεις, και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Σερρών του φορολογούμενουμε Α.Φ.Μ.: η ανωτέρω ελεγχόμενη ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων διότι βάσει του πορίσματος ελέγχου όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της προμηθεύτριας ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ για τις χρήσεις από 2008-2012 είναι εικονικά, δεδομένης της αντικειμενικής αδυναμίας της να πραγματοποιήσει πωλήσεις, και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Σύμφωνα δε με τις καταστάσεις της Γ.Γ.Π.Σ. η ελεγχόμενη επιχείρησημε Α.Φ.Μ.:..... ήταν λήπτρια τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2010 συνολικής αξίας 56.171,00€ ως ακολούθως:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ
.....		2010	2	38.167,00€
.....		2010	1	18.004,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				56.171,00€

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω συναλλαγές της λήπτριας επιχείρησης με Α.Φ.Μ.: που πραγματοποίησε με την εκδότρια επιχείρησημε Α.Φ.Μ.: και με την εκδότρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας 56.171,00 € πλέον ΦΠΑ 6.178,81 € και συνολικής αξίας 62.349,81 € είναι εικονικές στο σύνολό τους.

ΧΡΗΣΗ 1/1/ 2011- 31/12/2011

(Έλαβε ένα τιμολόγιο συνολικής αξίας 25.789,20 ευρώ)

Σύμφωνα με την απόπληροφοριακή έκθεση ελέγχου αντιπαραβολικού ελέγχου ΦΠΑ /ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης της φορολογουμένηςμε **Α.Φ.Μ.:** , η ανωτέρω ελεγχόμενη ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σύμφωνα δε με τις καταστάσεις της Γ.Γ.Π.Σ. η ελεγχόμενη επιχείρησημε **Α.Φ.Μ.:**..... ήταν λήπτης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου **κατά τη χρήση 2011** συνολικής αξίας 25.789,20€

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ
.....		2011	1	25.789,20€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				25.789,20€

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω συναλλαγή της λήπτριας επιχείρησης με Α.Φ.Μ.: που πραγματοποίησε με την εκδότη επιχείρησημε Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας **25.789,20€** πλέον ΦΠΑ **3.352,59 €** και συνολικής αξίας **29.141,79€** είναι εικονική στο σύνολό της.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να εξαφανιστούν οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και κάθε άλλη διοικητική πράξη συναφής με τις ανωτέρω, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι συναλλαγές που πραγματοποίησε κατά τις Διαχειριστικές Περιόδους 1/01/2010- 31/12/2010 και 1/01/2011-31/12/2011 ήταν νόμιμες και πραγματικές και δεν είχε καμία πρόθεση να αποκρύψει φόρους και ΦΠΑ.
2. Η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής του.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.

Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» 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, επιφυλασσόμενων 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 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, **ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου**».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία 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, είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣΤΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. 1506-30/1/2007 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο Σε περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική

αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφιστάμενων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής :

Η προσφεύγουσα είναι ατομική επιχείρηση η οποία έκανε έναρξη εργασιών στις 15/01/1998 στην Δ.Ο.Υ. Σερρών με αντικείμενο εργασιών η οποία, κατά την υπό κρίση χρήση τηρούσε βιβλία Β΄ κατηγορίας.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ ΣΕΡΡΩΝ , διαπιστώθηκε ότι κατά την χρήση 2010 ζήτησε, ελαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής συνολικής αξίας 56.171,00 € από τις επιχειρήσειςμε Α.Φ.Μ.: (αξία τιμολογίων 38.167,00€) και από τονμε Α.Φ.Μ.:(αξία τιμολογίου 18.004,00€) και κατά στην χρήση 2011 ζήτησε, ελαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής συνολικής αξίας 25.789,20 € από την επιχείρησημε Α.Φ.Μ.:

Η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην απόπληροφοριακή έκθεση ελέγχου αντιπαραβολικού ελέγχου ΦΠΑ /ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για την φορολογούμενη**με Α.Φ.Μ.:** και την απόέκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Σερρών για τον φορολογούμενο**με Α.Φ.Μ.:** και έκριναν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενοι στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για τους εκδότες των στοιχείων:

Για την φορολογούμενη**με Α.Φ.Μ.:**

Δεν κατέστη εφικτή η ανεύρεση της από τη Δ.Ο.Υ Κατερίνης. Συγκεκριμένα δεν βρέθηκε ούτε στη δηλωθείσα διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης όπου υπάρχει ένα κτίριο εγκαταλελειμμένο, ούτε βρέθηκε να διαμένει στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας. Όλες οι προσπάθειες εντοπισμού της απέβησαν άκαρπες και ως εκ τούτου δεν κατέστη εφικτός ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

2.Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου που είχε μισθώσει η ελεγχόμενη, **κ**, που αποτελούσε την έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ ενημερώθηκαν ότι η ελεγχόμενη εγκατέλειψε το κτίριο που μίσθωνε ήδη από το έτος 2008, και έκτοτε εξαφανίστηκε. Περαιτέρω ενημερώθηκαν από **τον κ.** και τον λογιστή της ελεγχόμενης **κ.**, ότι η ελεγχόμενη είχε διαμορφώσει το χώρο, προκειμένου να είναι κατάλληλος για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη είχε δαπανήσει ένα σεβαστό ποσό, προκειμένου να διαμορφώσει ένα μεγάλο μέρος του ακινήτου ως χώρο ψύξης, για τη συντήρηση των κρεάτων και των οπωρολαχανικών σε κατάλληλη θερμοκρασία.

3.Από την Υποδιεύθυνση Ασφαλείας Κατερίνης ενημερώθηκε ο έλεγχος ότι εκκρεμεί εις βάρος της από το 2013 ένταλμα σύλληψης, χωρίς μέχρι σήμερα να έχει εντοπιστεί και συλληφθεί.

4.Η έχει αναζητηθεί πολλές φορές στο παρελθόν από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ , χωρίς επιτυχία. Οι συνολικές οφειλές της ελεγχόμενης όπως προκύπτει από το σύστημα taxis ανέρχονται στο ποσό των 2.393.278,99€, εκ των οποίων το ποσό των 1.244.390,23 έχει χαρακτηριστεί, κατόπιν της σχετικής με αρ. Πρωτ. Δ. ΕΙΣ. Ε ΕΞ-2016 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ανεπίδεκτο είσπραξης.

5.Κατόπιν επικοινωνίας με τον λογιστή της ελεγχόμενης επιχείρησης, κ. προκύπτει ότι η επιχείρηση λειτουργούσε κανονικά μέχρι το έτος 2008, χρονιά κατά την οποία σταμάτησε κατά τα λεγόμενά του την ενεργό δραστηριότητά της. Ο κ. δήλωσε ότι ο ίδιος υπέβαλλε για λογαριασμό της ελεγχόμενης κανονικά δηλώσεις μέχρι τις αρχές του 2008 (κάτι που επιβεβαιώνεται από το σύστημα taxis) και έκτοτε δεν υπέβαλλε καμία δήλωση για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Ο κ. μας ενημέρωσε ότι, παρά τις επανειλημμένες του προσπάθειες, δεν έχει έρθει έκτοτε σε επαφή με την

6.Η ελεγχόμενη τόσο, κατά την ελεγχόμενη χρήση 2011, όσο και στις δύο προηγούμενες, δεν υπέβαλλε καμία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., δεν υπέβαλλε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. , δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ούτε υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.

7.Το εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία με ΚΔ «4712 BT 02 08» προέρχονται από νόμιμα θεωρημένα μπλοκ από τη Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ με ΑΠΘ/20-02-2008 και αντιστοιχούν σε κωδικό διάτρησης που χρησιμοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ τον Φεβρουάριο του 2008.

8.Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών χρήσης 2009 , 2010 και 2011, η ελεγχόμενη δεν δηλώθηκε από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ως πελάτης. Αντίθετα τη χρήση 2011 δηλώθηκε ως προμηθευτής από τρεις επιχειρήσεις αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Σερρών

9.Κατόπιν διασταύρωσης με το σύστημα VIES διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις της Βουλγαρίας για συναλλαγές που πραγματοποίησε μέχρι το δεύτερο τρίμηνο του 2008. Έκτοτε δεν πραγματοποίησε καμία ενδοκοινοτική απόκτηση.

10.Κατόπιν επικοινωνίας με τα τελωνεία Κατερίνης, Σερρών και Φλώρινας, τελωνεία στα οποία η ελεγχόμενη πραγματοποίησε το σύνολο των εισαγωγών, όπως προκύπτει από το «τελωνειακό» υποσύστημα του πληροφοριακού συστήματος «elenxis», διαπιστώθηκε, ότι η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε καμία εισαγωγή μετά τη χρήση 2007.

11.Η ελεγχόμενη δε θεώρησε κανένα μπλοκ τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων μετά το 2005.

12.Από τη Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ καταλογίστηκαν, εκτός των άλλων, παραβάσεις για λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου τη χρήση 2004 καθαρής αξίας 8.185,10€ και τη λήψη δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων τη χρήση 2005 καθαρής αξίας 10.866,40€ και 11.846,40€ αντίστοιχα.

13. Στην ελεγχόμενη επιχείρηση διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος το 2009 για τις χρήσεις 2002 – 2007 από το Π.Ε.Κ. Λάρισας. Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου δεν κατέστη δυνατόν να πραγματοποιηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της πρώτης μέρας λόγω του ότι, όπως διαπιστώθηκε από τους ελεγκτές από την επιτόπια αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στις 18 Ιουλίου 2008, διαπιστώθηκε ότι, στην δηλωμένη ως έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης στο 1ο χλμ ε.ο. Κατερίνης - Αθήνας δεν υφίσταντο οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης. Συγκεκριμένα οι εγκαταστάσεις βρέθηκαν κλειστές, δεν υπήρχε ούτε το όνομά της στην πρόσοψη του κτιρίου, ενώ παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες που κατέβαλε ο έλεγχος ζητώντας πληροφορίες από διάφορους επιτηδευματίες διπλανών καταστημάτων και επιχειρήσεων δεν κατέστη εφικτή η εύρεση της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης.

14. Στις 27/1/2009 μετέβη στη δηλωθείσα ως έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης στο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ, προκειμένου να επιδώσει την με αρ. Πρωτ.-1-2009 κλήση σε ακρόαση και διαπίστωσε ότι δεν λειτουργούσε η επιχείρηση στην ως άνω διεύθυνση. Επίσης διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν διέμενε στην δηλωμένη τελευταία κατοικία της. Ως εκ τούτου συντάχθηκε η με αρ. Πρωτ./27-1-2009 βεβαίωση αγνώστου διαμονής.

15. Στις 16/3/2009 μετέβη στη δηλωθείσα ως έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης στο, υπάλληλος του Π.Ε.Κ. Λάρισας, προκειμένου να πραγματοποιήσει την επίδοση των εκθέσεων ελέγχου και των πράξεων καταλογισμού του τακτικού ελέγχου, και διαπίστωσε εκ νέου ότι δεν λειτουργούσε η ατομική επιχείρηση της ελεγχόμενης στην ως άνω διεύθυνση. Επίσης διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν διέμενε στην δηλωμένη τελευταία κατοικία της, και συντάχθηκε η με αρ. Πρωτ./16-3-2009 βεβαίωση αγνώστου διαμονής.

16. Σύμφωνα με το με αρ. Πρωτ./29-5-2017 απαντητικό έγγραφο του Ι.Κ.Α. Κατερίνης, η ελεγχόμενη απασχολούσε προσωπικό μέχρι τον Μάρτιο του 2008 και έκτοτε δεν απασχόλησε προσωπικό.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επιχείρηση της από τα μέσα του 2008 δεν ασκούσε καμία εμπορική και παραγωγική δραστηριότητα ή δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει από τη χρήση 2009 και μεταγενέστερα, δεδομένου ότι δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι προέβη σε αγορές των ειδών που φέρεται να πουλήσει. Συγκεκριμένα ελέγχθηκε εάν η ελεγχόμενη πραγματοποιήσει αγορές στο εσωτερικό της χώρας, ελέγχθηκε το εάν πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες και διαπιστώθηκε ότι η δεν πραγματοποίησε καμία αγορά, τόσο από το εσωτερικό της χώρας, όσο και από το εξωτερικό. Η ελεγχόμενη είχε θεωρήσει τελευταία φορά μπλοκ τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων το 2005, και ως εκ τούτου θεωρείται αδύνατο να εξέδωσε αντίστοιχα στοιχεία το 2011, έξι χρόνια αργότερα, για αγορά από αγρότη του ειδικού καθεστώτος. Επιπλέον η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε προσωπικό από τον Μάρτιο του 2008 και μεταγενέστερα. Τέλος όπως προέκυψε από όλες τις

αυτοψίες που πραγματοποίησαν υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ Κατερίνης και του Π.Ε.Κ. Λάρισας, η ελεγχόμενη είχε εγκαταλείψει το κτίριο που βρισκόταν οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης ήδη από το 2008, και δεν υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καμία δήλωση μεταβολής της έδρας της επιχείρησης.

Συνοψίζοντας, η ελεγχόμενη δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιεί πωλήσεις κρεάτων και οπωρολαχανικών, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι τα συγκεκριμένα είδη απαιτούν την αποθήκευση - συντήρησή τους σε κατάλληλες θερμοκρασίες, δυνατότητα που δεν είχε η ελεγχόμενη, δεδομένης της μη ύπαρξης εγκαταστάσεων από το 2008, αλλά κυρίως λόγω της παντελούς ανυπαρξίας αγορών από τη χρήση 2009 και μεταγενέστερα.

Ως εκ τούτου, όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης με Α.Φ.Μ. για όλες τις χρήσεις από 2009 και μεταγενέστερα είναι εικονικά, δεδομένης της αντικειμενικής αδυναμίας της ελεγχόμενης να πραγματοποιήσει πωλήσεις για όλους τους λόγους που αναφέρθηκαν διεξοδικά παραπάνω, και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Όσον αφορά τον φορολογούμενο με Α.Φ.Μ.: τα στοιχεία που εκδόθηκαν κρίθηκαν εικονικά για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν χρησιμοποίησε ποτέ για την άσκηση των δραστηριοτήτων του, την έδρα της επιχείρησης στη διεύθυνση επί του 7^{ου} χιλ. Σερρών-Θεσσαλονίκης για την χρήση 2009 της σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Πρωτ. υπεύθυνη δήλωση στην ΔΟΥ Σερρών του υπεκμισθωτή κ. ότι ο πλήρωσε μόνο την προκαταβολή για τον μήνα Ιανουάριο του 2009 και μετέπειτα εξαφανίστηκε, ενώ από την συγκεκριμένη επαγγελματική εγκατάσταση εμφανίστηκε να έχει πραγματοποιήσει για την χρήση 2010 πωλήσεις αξίας 1.605.053,05 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. (11%) 176.555,83€ και για την χρήση 2011 πωλήσεις αξίας 81.221,90 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. (13%) 10.558,85€. Επίσης δήλωσε ότι ουδέποτε λειτούργησε η ανωτέρω επιχείρηση και ουδέποτε πληρώθηκε το συμφωνημένο μίσθωμα
2. Από τις δηλώσεις τρίτων για την χρήση 2010 εμφανίζονται αγορές μόλις 69.178,06€ ενώ οι πωλήσεις είναι 1.605.053,05€, ήτοι δυσανάλογα υψηλές σε σχέση με τις αγορές. Για την χρήση 2011 εμφανίζονται πωλήσεις αξίας 81.221,90€, ενώ οι αγορές είναι 0€. Επιπλέον όλες αυτές οι κινήσεις (αγορές-πωλήσεις) έχουν πραγματοποιηθεί από την έδρα που δήλωσε η ελεγχόμενη στην διεύθυνση Της την οποία ουδέποτε χρησιμοποίησε.
3. Ο ελεγχόμενος, ΑΦΜ, δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του για την διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου κατόπιν των αντίστοιχων προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.
4. Πρόκειται για επιχείρηση η οποία αρχικά παρουσίασε μια «νομιμοφάνεια» με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών και τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.

5. Δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα οικον. έτη 2011, 2012 και 2013 (χρήσεις 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα).

6. Για την πραγματοποίηση των πωλήσεων ιδιαίτερα μεγάλου εύρους, δεν είχε επαγγελματικό αυτοκίνητο και δεν απασχόλησε προσωπικό.

7.Ο δηλωμένος στο τμήμα Μητρώου της ΔΟΥ Σερρών κ., εκπρόσωπος του λογιστικού γραφείου, δήλωσε ότι ο ελεγχόμενος εμφανίστηκε μόνο την πρώτη ημέρα όπου έκανε την εγγραφή στο Μητρώο και κατόπιν εξαφανίστηκε.

Ύστερα από τα προαναφερθέντα και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ο έλεγχος έκρινε μετά βεβαιότητας και θεώρησε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, ΑΦΜ, με έδρα το Τηςκαι αντικείμενο εργασιών «.....» εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Επειδή σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004Ολ).

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

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς οι απόοικείες εκθέσεις ελέγχου, Φ. Εισοδήματος, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας αποδεικτικά στοιχεία προς ενίσχυση των ισχυρισμών του, αλλά ούτε και επικαλείται κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Αντίθετα, επικαλείται αόριστα τη νομολογία σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, τη διενέργεια ελέγχου, τις εκθέσεις ελέγχου, την έκθεση κατάσχεσης, την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό που εν προκειμένω δεν υφίσταται κλπ, ενώ οι ισχυρισμοί του περί παντελούς έλλειψης αιτιολογίας αλυσιτελώς προβάλλονται..

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....», με **Α.Φ.Μ.:**..... έδρα στον- **ΣΕΡΡΕΣ** και με αντικείμενο εργασιών, και την επικύρωση **α)** της **υπ αριθμ.**Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010 – 31/12/2010** (οικ. Έτους 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΣΕΡΡΩΝ, **β)** της **υπ αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011** (οικ. Έτους 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΣΕΡΡΩΝ, **γ)** της **υπ'αριθμ.**Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010 – 31/12/2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ **δ)** της **υπ'αριθμ.**Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ **ε)** της **υπ'αριθμ.**Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010-31/12/2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ **στ)** Της υπ' αριθ.....Πράξης Επιβολής Προστίμου

ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/1997) για την διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ **ζ)** της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2010 – 31-12-2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και **η)** της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3-5 Ν. 4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2011 – 31-12-2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01.01.2010 – 31.12.2010)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		30.154,12	86.325,12	86.325,12	56.171,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.738,71			2.738,71
	Χρεωστικό ποσό		19.010,39	19.010,39	19.010,39
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας / μη υποβολής			20.718,19	20.718,19	20.718,19
Ποσά προς επιστροφή βάση Δήλωσης		2.738,71	2.738,71	2.738,71	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		42.467,29	42.467,29	42.467,29
	για επιστροφή				

Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01.01.2011 – 31.12.2011)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		32309,37	58098,57	58098,57	25.789,20
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	760,52	10.329,70	10.329,70	9.569,18
Προκαταβολή φόρου					
Εισφορά Αλληλεγγύης		646,19	1.742,96	1.742,96	1.096,77
Τέλος Επιτηδεύματος		700,00	700,00	700,00	
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας / μη			9.115,60	9.115,60	9.115,60

υποβολής					
Σύνολο φόρων	για καταβολή	2.106,71	21.888,26	21.888,26	19.781,55
τελών & εισφορών	για επιστροφή				

2. ΦΠΑ

ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	379.201,53	379.201,53	379.201,53	
Αξία φορολογητέων εισροών	322.301,82	266.130,82	266.130,82	56.171,00
Φόρος εκροών	42.782,07	42.782,07	42.782,07	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	47.494,02	41.315,21	41.315,21	6.178,81
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.711,95			4.711,95
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.466,86	1.466,86	1.466,86
Πρόσθετοι φόροι		1.408,04	1.408,04	1.408,04
Ποσό που επιστράφηκε				
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.874,90	2.874,90	2.874,90
Υπόλοιπο	για έκπτωση			
φόρου	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	264.077,74	264.077,74	264.077,74	
Αξία φορολογητέων εισροών	197.728,44	171.939,24	171.939,24	25.789,20
Φόρος εκροών	41.498,56	41.498,56	41.498,56	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	29.609,12	26.256,53	26.256,53	3.352,59
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο	11.889,44	15.242,03	15.242,03	3.352,59
Πρόσθετοι φόροι		3.218,16	3.218,16	3.218,16
Ποσό που επιστράφηκε				
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.889,44	18.460,19	18.460,19	6.570,75
Υπόλοιπο	για έκπτωση			
φόρου	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

3.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

Πρόστιμο φ.π.α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 – διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 – 31.12.2010).

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο 6 του Ν. 2523/1997 και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013	6.178,81 χ50%=3.089,40€	6.178,81 χ50%=3.089,40€

Πρόστιμο φ.π.α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 – διαχειριστική περίοδος 01.01.2011 – 31.12.2011).

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο 6 του Ν. 2523/1997 και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013	3.352,59 χ50%=1.676,30€	3.352,59 χ50%=1.676,30€

4.ΚΒΣ

Πρόστιμο ΚΒΣ διαχειριστική περίοδος 01.01.2010– 31.12.2010).

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 περ.στ. 4337/2015	56.171,00 x 40%= 22.468,40€	56.171,00 x 40%= 22.468,40€

Πρόστιμο ΚΒΣ διαχειριστική περίοδος 01.01.2011 – 31.12.2011).

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 περ.στ. 4337/2015	25.789,20 x 40%= 10.315,68€	25.789,20 x 40%= 10.315,68€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.