



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 15 / 06/ 2020

Αριθμός Απόφασης 1139

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017)

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 12/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η ατομική επιχείρηση "..... του με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο, επί της οδού & αρ..... κατά:

- Του υπ' αριθμ...../2019 (ΠΕΠ/20) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο

01/01-31/12/2012

- Του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-v.4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

-Της υπ' αριθμ./2019(ΠΕΠ 20/20) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 45 4174/2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για το Φορολογικό έτος 2019

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, 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 12-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η ατομική επιχείρηση “..... του” με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ...../2019 Δελτίο Πληροφοριών η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης την από 20-12-2018 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ),Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ),Ν.4308/2014(ΕΛΠ) που αφορούσε την επιχείρηση “.....”, ΑΦΜ, με έδρα στο επί της οδού, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για τις χρήσεις 2012, 2013, 2014, 2015 & 2016. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση “.....”, στις χρήσεις 2012 & 2013 περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση “..... του” με ΑΦΜ, για είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 159.752,50€ και για είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 120.547,75€ αντίστοιχα.

B. Με το με αρ. πρωτ...../2019 Δελτίο Πληροφοριών η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης την από 21-12-2018 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που αφορούσε την ατομική επιχείρηση “..... του”, ΑΦΜ, με έδρα στην επί της οδού, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για τις χρήσεις 2012 & 2013. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση “..... του”, στην χρήση 2012 περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση “.....”

..... του’’ με ΑΦΜ, για δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 86.078,07€.

Γ. Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διενήργησε έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2012 & 01/01 -31/12-2013 με την υπ’ αριθ./...../2019 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (ΠΔ 186/92-ΚΦΑΣ (4093/12)

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις ανωτέρω Εκθέσεις και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε με την υπ’ αριθ./2019 συστημένη επιστολή της Δ.Ο.Υ. στην διεύθυνση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της ατομικής επιχείρησης (..... του) το υπ’ αριθ/...../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια, εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 20/12/2019 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & 4174/2013 (ΚΦΔ)], με βάση την οποία η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

- Τον υπ’ αριθμ...../2019 (ΠΕΠ/20) Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου(άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 98.332,23€(245.830,57€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του σαράντα(40) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή συγκεκριμένα, α) δέκα επτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 86.078,07€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ‘’..... του’’, ΑΦΜ και β) είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 159.830,57€, εκδόσεως της επιχείρησης ‘’’’ με ΑΦΜ, ήτοι συνολική καθαρή αξία 245.830,57€, 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 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β’ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

- Τον υπ’ αριθμ...../2019 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 48.219,10€(120.547,75€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 120.547,75€, εκδόσεως της επιχείρησης ‘’’’ με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β’ του Ν. 4337/2015, όπως

εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ./2019 (ΠΕΠ/20) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 45 4174/2013), για το Φορολογικό έτος 2019, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00€ λόγω υποτροπής, διότι:

δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων της προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, ήτοι δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης φορολογικών περιόδων 2012 & 2013 εντός πέντε(5) ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14§1 του Ν. 4174/2013 (περί ΚΦΔ) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. δ' και §2 περ. γ' του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ).

Με την αρ. πρωτ./12-02-2020 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις κρινόμενες χρήσεις .

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Περί ανεπαρκούς - πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

-Περί στέρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω μη κλήσης προς παροχή εξηγήσεων τόσο κατά την έκδοση των προσωρινών όσο και των οριστικών πράξεων του ελέγχου στη δηλωθείσα με τις τελευταίες φορολογικές δηλώσεις διεύθυνσή του ελεγχόμενου, επί της οδού &

-Παραβίαση των αρχών(χρηστή διοίκηση κ.λπ.)

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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», με τις διατάξεις

του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

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 ενάσκηση 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 παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν

ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ λόγω αρμοδιότητας, τα με αρ. πρωτ...../2019 καιΕΞ/2019 Πληροφοριακά Δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., τα οποία αφορούσαν τις χρήσεις 2012 & 2013 που ήταν ανέλεγκτες.

Για την χρήση 2012, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2012 στις 31-12-2023.

Για την χρήση 2013 το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (συνδέεται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος άρθρο 7 ν 2523/97) παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ήτοι την 31-12-2019.

Ο έλεγχος εξέδωσε την από 20/12/2019 Έκθεση Ελέγχου και τις α) υπ' αριθμ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015), β) υπ' αριθμ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015) και γ) υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθ. 54 ν.4174/2013, ως ισχύει) που αφορούσαν τη χρήση 2013, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με την υπ' αριθμ./2019 συστημένη επιστολή της Δ.Ο.Υ., ήτοι εντός της χρήσης 2019 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής, για τις κρινόμενες πράξεις, χρήσεως 2012 & 2013 απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν 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 νομικό 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 τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 τις διατάξεις του **άρθρου 18 §§2,9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι :

«*2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»*

«*9. 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία», και*

με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.*»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 ικανά 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 επιτηδεύματία 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, στις από 20-12-2018 και 21-12-2018 Εκθέσεις Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014(ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 20/12/2019 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ)&4174/2013(ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για τους εκδότες “” με ΑΦΜ και “..... του” με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι :

« **A.** Σύμφωνα με το υπ’ αριθμ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΞ/2019 Δελτίο Πληροφοριών των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) και από την 20/12/2018 Έκθεση Ελέγχου κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)/Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)/Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στην εκδότρια επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

.....ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση είναι εικονικά. Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα φορολογικά στοιχεία είναι οι παρακάτω:

Δεν υπέβαλε Δηλώσεις Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014-2015-2016.

Δεν υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον 11ο του 2016 έως σήμερα.

Οι υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών – Προμηθευτών.

Δεν υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών – Προμηθευτών για την χρήση 2013 αν και δηλώθηκε από τρίτες επιχειρήσεις ως προμηθευτής και ως πελάτης, ενώ για τα έτη 2012, 2014,2015 και 2016 έως 2017 παρ’ ότι υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών – Προμηθευτών, αυτές περιέχουν μόνο πελάτες και δεν υπάρχει ούτε ένας προμηθευτής στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Εξόδων και Δαπανών.

Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών

Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Ελέγχου της υπηρεσίας μας αλλά και του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής.

Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από το έντυπο Ε3 των χρήσεων 2012 και 2013, στο οποίο η ελεγχόμενη δεν έχει καταχωρήσει δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αλλά και από το από 18-12-2018, με το αρ. πρωτ./2018 απαντητικό έγγραφο του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Μισθωτών

Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο.

Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ούτε μεταφορικά μέσα

Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών, υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει έργα, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.

Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

Ο διαχειριστής της επιχείρησης, από ένορκη βεβαίωση της αδερφής του, λόγω προβλημάτων υγείας και αλκοολισμού δεν ήταν σε θέση, όχι μόνο να διοικήσει μια επιχείρηση, αλλά ούτε καν να εργαστεί.

Ο φερόμενος, ως διαχειριστής της επιχείρησης και μοναδικός εταίρος, του και της, απεβίωσε στις 16/12/2016 και ο θάνατος του δηλώθηκε στο

Δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί από τον έλεγχο, η του, πλησιέστερη συγγενής (κληρονόμος) του μοναδικού εταίρου της επιχείρησης, βάσει των στοιχείων της ΥΔΔΕ Αττικής.

Έχει κριθεί ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου στην από 17-04-2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε..

Η επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.»

Για τις ανωτέρω παραβάσεις έκδοσης εικονικών χρήσεων 2012-2016 καταλογίστηκαν πρόστιμα στην εκδότρια επιχείρηση στις αντίστοιχες χρήσεις από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ και συγκεκριμένα για την χρήση 2012 εκδόθηκε η ΑΕΠ/2019 και για τη χρήση 2013 η ΑΕΠ/2019.

«Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια από την εκδότρια επιχείρηση «.....» στις χρήσεις 2012 και 2013 περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ., όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις ως ακολούθως :

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)
2012	23	159.752,50
2013	20	120.547,75

Β. Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΞ/2019 Δελτίο Πληροφοριών των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) και από την 21/12/2018 Έκθεση Ελέγχου κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του

Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)/Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)/Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στην εκδότρια επιχείρηση «..... του» - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

.....ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2012 και 2013 είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:

-Η επιχείρηση έχει αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της τον Δεκέμβριο του 2011. Στα δηλωθέντα υποκαταστήματα της στη είναι παντελώς άγνωστη.

-Η επιχείρηση δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, αφού δεν δηλώνεται από καμιά επιχείρηση στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών — προμηθευτών ως πελάτης τα έτη 2012 και 2013. Η επιχείρηση δεν έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες. Όπως έχει αναγραφεί στην παρούσα έκθεση δεν είχε αποθέματα από το 2011, αφού παρουσιάζει παρεμφερή εικόνα.

-Η επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τα έτη 2012 και 2013.

-Η επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.

-Η επιχείρηση έχει υποβάλλει ανακριβώς δηλώσεις Φ.Π.Α., εισοδήματος και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών.

-Το αντικείμενο των εργασιών που φέρεται να εκτέλεσε στο έργο στην δεν έχει δηλωθεί ως δραστηριότητα της επιχείρησης στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

-Η εξόφληση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς την φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της επιχείρησης. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι από οπισθογραφήσεις της τα χρηματικά ποσά δεν εισπράττονται από την επιχείρηση αλλά οι επιταγές οπισθογραφούνται ή εισπράττονται από τρίτα πρόσωπα και επιχειρήσεις όπως εμφανίζονται στον πίνακα.

α/α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ
1		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
3		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
4		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
5		20,000,00	31/7/2012	.....

				
6	.....	20.000,00	31/7/2012	..... .....
7	.....	20.000,00	30/6/2012	..... .....
8	.....	20.000,0	30/6/2012	..... .....
9	.....	10.000,00	31/5/2012	..... .....
10	.....	10.000,00	31/5/2012	..... .....
11	.....	10.000,00	31/5/2012	..... .....
12	.....	10.000,00	31/5/2012	..... .....
13	.....	10.000,00	30/4/2012	..... .....
14	.....	10.000,00	31/3/2012	..... .....
15	.....	15.000,00	31/3/2012	..... .....
16	.....	5.000,00	30/4/201	..... .....
17	.....	3.000,00	20/10/20.12-	..... .....
18	.....	4.000,00	20/10/2012	..... .....
19	.....	20.000,00	31/7/2012	..... .....
20	.....	20.000,00	31/6/2012	..... .....
21	.....	20.000,00	31/7/2012	..... .....
22	.....	20.000,00	31/8/2012	..... .....
23	.....	20.000,00	31/8/201.2	..... .....
24	.....	15.000,00	31/3/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
25	.....	60.000,00	17/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
26	.....	40.000,00	19/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
27	.....	60.000,00	17/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ

				ΤΟ ΣΩΜΑ
	ΣΥΝΟΛΑ	462.000,00		

-Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./2018 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα αποδεικτικά είσπραξης και πληρωμών.

Όπως συνάγεται από τα ανωτέρω εκτεθέντα, η επιχείρηση «..... του» «δραστηριοποιήθηκε» αποκλειστικά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού τα στοιχεία αυτά εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό από την εκδότρια επιχείρηση την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α.. Οι λήπτριες επιχειρήσεις με τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων μείωσε την καταβολή ή και τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων μέσω της διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών τους αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών τους.»

Στην προκείμενη περίπτωση, στις από 20-12-2018 και 21-12-2018 Εκθέσεις Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 20/12/2019 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για τις κρινόμενες χρήσεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα **είναι αβάσιμοι**.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου ” στην από 20-12-2019 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναφέρεται ότι :

«.....ο έλεγχος επιχείρησε να διερευνήσει τις προαναφερόμενες ανωτέρω σαράντα τρεις (43) συναλλαγές στις χρήσεις 2012-2013 με εκδότη την επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ. και δεκαεπτά (17) συναλλαγές στη χρήση 2012 με εκδότη την επιχείρηση «..... του» - Α.Φ.Μ. για λογαριασμό του λήπτη, ήτοι να αποδείξει αν υφίστανται πραγματικά για αυτόν ή όχι, τι αφορούσαν καθώς και τον τρόπο εξόφλησής τους.

Ωστόσο, η ατομική επιχείρηση “..... του” (ο προσφεύγων) δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του Ν.4174/2013 και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για τις χρήσεις 2012 και 2013, δυσχεραίνοντας ως εκ τούτου τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε Αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ήτοι δεν προσκόμισε και δεν επέδειξε τα τηρούμενα στοιχεία και βιβλία της ατομικής επιχείρησης που αφορούσαν τις χρήσεις 2012 και 2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

Για τη χρήση 2012:

α) τα δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία (π.χ. TIM, TIM-ΔΑ κ.λπ.) εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» - Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 86.078,07€,

β) τα είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία (π.χ. TIM, TIM-ΔΑ κ.λπ.) εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 159.752,50€,

και για τη χρήση 2013

α) τα είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία (π.χ. TIM, TIM-ΔΑ κ.λπ.) εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 120.547,75€

αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο και επομένως δεν ήταν δυνατή η κατάσχεση αυτών από την Δ.Ο.Υ.

Ακολούθως δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ούτε άλλα αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. ιδιωτικά συμφωνητικά, Δ.Α. ή άλλα αποδεικτικά διακίνησης εμπ/τών, αποδεικτικά εξόφλησης κ.α.)

Επομένως, ο έλεγχος δε δύναται να εξακριβώσει ούτε τι αφορούσαν οι ανωτέρω συναλλαγές, ούτε το ακριβές πόσο κάθε μίας συναλλαγής ξεχωριστά, ούτε αν έχει μεταφερθεί ορθά το ακριβές πόσο κάθε μίας συναλλαγής στο τηρούμενο βιβλίο από τα πρωτότυπα παραστατικά, ούτε αν έχουν εξοφληθεί ή μη, ούτε τον τρόπο εξόφλησης αυτών (π.χ. μετρητοίς, με επιταγή, με τραπεζικές καταθέσεις κ.λπ.), ούτε επομένως αν υφίστανται πραγματικά για το λήπτη.

Από περαιτέρω έρευνα που πραγματοποιήθηκε στο ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ., βρέθηκε ότι η ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) έχει υποβάλλει Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών- Προμηθευτών για τις χρήσεις 2012 και 2013.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) στη χρήση 2012 δήλωσε τις ανωτέρω δεκαεπτά (17) συναλλαγές καθαρής αξίας 86.078,07€ ως αγορές από την προμηθεύτρια επιχείρηση «..... του» - Α.Φ.Μ., καθώς και τις είκοσι τρεις (23) συναλλαγές καθαρής αξίας 159.752,50€ ως αγορές από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ., σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία που είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της.

Αντίστοιχα στη χρήση 2013 η ατομική επιχείρηση δήλωσε τις ανωτέρω είκοσι (20) συναλλαγές καθαρής αξίας 120.547,75€ ως αγορές από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ., σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία που είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της.

.....

Κατόπιν των ανωτέρω.

- Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΞ/2019 Δελτίο Πληροφοριών της
Σελίδα 14 από 22

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., καθώς και της από 21/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου στην εκδότηρια επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ., χρήσεων 2012-2013 το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ. προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2012 και 2013 κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους για τους λόγους που αναφέρονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου και ειδικότερα επειδή η εκδότηρια επιχείρηση «δραστηριοποιήθηκε» αποκλειστικά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α., ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος και για τις λήπτριες επιχειρήσεις, το οποίο συνίστατο στη μείωση της καταβολής τόσο των έμμεσων όσο και άμεσων φόρων μέσω της διόγκωσης του Φ.Π.Α. εισροών και της αύξησης των εξόδων και συνεπώς της μείωσης των φορολογητέων κερδών τους.

-Επειδή η εκδότηρια επιχείρηση «..... του» έχει αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της τον Δεκέμβριο του 2011, ενώ στα δηλωθέντα υποκαταστήματα της στη είναι παντελώς άγνωστη, δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό στα έτη 2012 και 2013, δεν έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες, δεν είχε αποθέματα από το 2011, υποβάλλει ανακριβώς δηλώσεις Φ.Π.Α. και Εισοδήματος, ενώ δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα έτη 2012 και 2013 δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της, ούτε εμφανίζεται να έχει μισθώσει τέτοιο εξοπλισμό, επομένως δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες μετά υλικών ή μη και να διενεργεί πωλήσεις εμπ/των

- Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΞ/2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. καθώς και της από 20/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου στην εκδότηρια επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., χρήσεων 2012-2016, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016 κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους για τους λόγους που αναφέρονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου και ειδικότερα επειδή η εκδότηρια εταιρεία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότηριας επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

-Επειδή η εκδότηρια επιχείρηση «.....» δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους, πάγιο εξοπλισμό ή μεταφορικά μέσα, δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014-2015-2016, οι υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς, αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η εκδότηρια έχει δηλώσει στις Σ.Κ. Πελατών- Προμηθευτών, δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., ούτε απασχόλησε προσωπικό εξειδικευμένο ή μη κατά τις ελεγχόμενες

χρήσεις 2012-2016 και ειδικότερα στις χρήσεις 2012-2013 δεν έχει καταχωρήσει καθόλου δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού στο έντυπο Ε3, δεν εμφανίζει καθόλου αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή εισαγωγές από τρίτες χώρες, δεν δηλώνει υπερβολάβους ώστε να αναθέτει έργα σε τρίτους και επομένως δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες μετά υλικών ή μη.

-Επειδή η εκδότρια επιχείρηση «.....» έχει κριθεί ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και στις χρήσεις 2009-2010-2011, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου στην από 17-04-2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. από προγενέστερο έλεγχο, που είναι στη διάθεση της Δ.Ο.Υ.

-Επειδή η ατομική επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ./2019 Αίτηση Παροχής Πληροφοριών του άρθ. 14 του Ν.4174/2013 για διάθεση των λογιστικών αρχείων της και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία χρήσεων 2012 και 2013, και ειδικότερα δεν προσκόμισε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία καθώς και τα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών, ώστε να αποδείξει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, ενώ προφανώς έκανε χρήση αυτών, τα δήλωσε στην υποβληθείσα από την ίδια συγκεντρωτικές κατάσταση πελατών-προμηθευτών, τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. και Εισοδήματος και ως εκ τούτου εξέπεσε στο Φ.Π.Α. το φόρο εισροών και στο Εισόδημα μείωσε τα κέρδη της κατά την αξία αυτών.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε το υπ' αριθμ./2019 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ των άρθρων 28 ΚΑΙ 62 Ν.4174/2013 καθώς και οι υπ' αριθμ./...../2019 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015) για τη χρήση 01/01/2013-31/12/2013 και υπ' αριθμ./...../2019 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015) για τη χρήση 01/01/2012-31/12/2012 τα οποία κοινοποιήθηκαν με την υπ' αριθμ./2019 συστημένη επιστολή της Δ.Ο.Υ. στην διεύθυνση κατοικίας του νόμιμου εκπροσώπου της ατομικής επιχείρησης, σύμφωνα με τα οποία έγγραφα δόθηκε προθεσμία (20) ημερών από την κοινοποίηση τους στην ατομική επιχείρηση προκειμένου να υποβληθούν εγγράφως ενδεχόμενες αντιρρήσεις σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, η οποία προθεσμία παρήλθε άπρακτη.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω, κρίνει ότι η ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ..... :

ζήτησε και έλαβε στη χρήση 2012 τα ακόλουθα εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή :

Πίνακας Α		
ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧ/ΣΗ	ΑΡ. ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Φ.Σ.
«..... του» - Α.Φ.Μ.	17	86.078,07
«.....» - Α.Φ.Μ.	23	159.752,50
ΣΥΝΟΛΑ:	40	245.830,57

ζήτησε και έλαβε στη χρήση 2013 τα ακόλουθα εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή :

ΠΙΝΑΚΑΣ Β		
ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧ/ΣΗ	ΑΡ. ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Φ.Σ.
«.....» - Α.Φ.Μ.	20	120.547,75
ΣΥΝΟΛΑ:	20	120.547,75

.....»

Επειδή, αναφορικά με τις επικαλούμενες από την ατομική επιχείρηση (του προσφεύγοντα) επτά (7) και δέκα (10) συμβάσεις έργου χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα καθώς και τις αντίστοιχες αναλυτικές κινήσεις καταθετικού λογαριασμού, τις επιταγές, τις αποδείξεις εξόφλησης και λοιπά στοιχεία χρήσεων 2012-2013, ότι ο έλεγχος αρνήθηκε να τα αξιολογήσει, και ότι ουδέποτε πραγματοποίησε οιονδήποτε έλεγχο στις εγκαταστάσεις της αιτούσας επιχείρησης, ούτε εξέτασε τις λοιπές συναλλαγές αυτής με τρίτα πρόσωπα.... κ.λπ.

Στην προκείμενη περίπτωση και από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διενεργήθηκε συνεπεία συγκεκριμένων Δ.Α.Π. για τα υπό κρίση και μόνο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των επιχειρήσεων «.....» και «.....», όχι για το σύνολο των συναλλαγών της επιχείρησης με τρίτα πρόσωπα και ο έλεγχος των εγκαταστάσεων της επιχείρησης ουδεμία πληροφορία – αποδεικτική ισχύ θα προσέφερε στον έλεγχο, καθώς, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και τις προσκομισθείσες συμβάσεις έργου, τα έργα που αναλάμβανε η επιχείρηση λαμβάναν χώρα σε διαφορετικές κάθε φορά τοποθεσίες - ξέχωρες από την έδρα της επιχείρησης.

Τα ανωτέρω στοιχεία (συμβάσεις, επιταγές, καταθετικοί λογ/σμοί κ.λπ.) ουδέποτε προσκομίστηκαν στην ελεγκτική αρχή, παρά μόνο για πρώτη φορά με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και μετά το πέρας του ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Συνεπώς ήταν αδύνατο για τη φορολογική αρχή να αξιολογήσει στοιχεία που δεν είχε στη διάθεσή της, τόσο μάλλον να «αρνηθεί» την αξιολόγηση αυτών.

- Ωστόσο, για την ουσία της υπόθεσης προκύπτει ότι, ο έλεγχος αξιολογώντας τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία και έγγραφα, διαπίστωσε ότι είναι αδύνατη η επαλήθευση οιοδήποτε ισχυρισμού του προσφεύγοντα, καθότι ακόμα και στην παρούσα φάση :

- δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2012 και 2013, ούτε ειδικώς τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως των επιχειρήσεων «.....» και «.....», επομένως δεν προκύπτει τι αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια, ήτοι το είδος των προϊόντων και ποσοτήτων που αγοράστηκαν ή το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν, πιο έργο αφορά ή για ποια σύμβαση διενεργήθηκαν (αν συνδέονται με κάποιο έργο),

- δεν προσκομίστηκαν οι εξοφλήσεις των επίμαχων τιμολογίων, ώστε να διαπιστωθεί ότι αυτές έγιναν με

τον νόμιμο και προσήκοντα τρόπο (π.χ. μετρητοίς, με επιταγή, με τραπεζική εξόφληση κλπ) και κατά τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις,

- δεν προσκομίστηκαν στοιχεία μεταφοράς των τυχών αγορασμένων υλικών, ώστε να προκύπτει με σαφήνεια ποιος προέβη στην μεταφορά αυτών (ο αγοραστής ή πωλητής), το μεταφορικό μέσο και κυρίως ο τόπος αποστολής των υλικών (ώστε να συνδεθούν αυτά με κάποιο συγκεκριμένο έργο ή σύμβαση).

Συνεπώς δεν αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι πρόκειται για προμήθειες υλικών (;) που είναι πραγματικές και χρησιμοποιηθήκαν σε συγκεκριμένα έργα που είχε αναλάβει η επιχείρηση βάσει όποιων συμβάσεων είχε συνάψει με τρίτες επιχειρήσεις, καθότι - δεν προκύπτει σύνδεση των υπό κρίση τιμολογίων με οποιαδήποτε σύμβαση έργου.

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) έχει λάβει πληρωμές από επιχειρήσεις για τις οποίες δεν έχει προσκομίσει συμβάσεις, δεν προκύπτουν τα έργα που έχει αναλάβει για αυτές, αν έχει αναθέσει τα έργα αυτά ως υπεργολαβία σε άλλες επιχειρήσεις, τι πληρωμές έχει λάβει, από ποιον και για πιο έργο και ουδεμία σύνδεση προκύπτει εν τέλει με τον παρόντα έλεγχο και τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως των εταιρειών «.....» και «.....».

και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης είναι αβάσιμοι και αστήρικτοι.

Επειδή, 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).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, με τις από 20-12-2018 και 21-12-2018 Εκθέσεις Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Απτικής και με την από 20/12/2019 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στις Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. **(ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001)**. Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές πρόστιμα, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των κάθε πράξεων επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012**), η αιτιολογία των πράξεων μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στις κάθε πράξεις επιβολής προστίμου αναφέρονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογία δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτές (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, κατά την έναρξη του παρόντος ελέγχου εκδόθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./2019 Εντολής Ελέγχου, η υπ' αριθμ./2019 Κοινοποίηση Εντολής ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων και το υπ' αριθμ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, έγγραφα τα οποία κοινοποιήθηκαν στην δηλωμένη στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα και διεύθυνση έδρας της ατομικής του επιχείρησης, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρ. 5 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) – Κ.Δ.Δ.).

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο του Μητρώου της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων είχε δηλώσει ως διεύθυνση κατοικίας του αλλά και έδρας της ατομικής του επιχείρησης τη διεύθυνση αρ. στο-

Τα ανωτέρω έγγραφα έλαβαν τα νούμερα RE.....GR και RE.....GR των και επέστρεψαν ως ΑΖΗΤΗΤΑ από το ταχυδρομείο, γεγονός που σημαίνει ότι η δηλωθείσα

διεύθυνση βρέθηκε ως υπαρκτή και ορθή και ο προσφεύγων δεν ήταν άγνωστος. Ως εκ τούτου η επίδοση δεν ήταν αδύνατη.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το/2019 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ των άρθρων 28 ΚΑΙ 62 Ν.4174/2013 και τις υπ' αριθμ./...../2019 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015) για τη χρήση 01/01/2012-31/12/2012 και/...../2019 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015) για τη χρήση 01/01/2013-31/12/2013, τα οποία κοινοποιήθηκαν με την υπ' αριθμ./2019 συστημένη επιστολή της Δ.Ο.Υ., επίσης στην ως άνω δηλωμένη διεύθυνση έδρας της ατομικής επιχείρησης και ταυτόχρονα διεύθυνση κατοικίας του νόμιμου εκπροσώπου της ατομικής επιχείρησης (RE.....GR), τα οποία έγγραφα παραλήφθηκαν κανονικά.

Συνεπώς, ο προσφεύγων έλαβε γνώση του παρόντος ελέγχου και των προσωρινών αποτελεσμάτων αυτού, του δόθηκε η προβλεπόμενη προθεσμία είκοσι ημερών προκειμένου να προσκομίσει απόψεις – αντιρρήσεων και λοιπά στοιχεία και ασφαλώς του χορηγήθηκε το Δικαίωμα της Προηγούμενης Ακρόασης.

Ακολούθως ο έλεγχος εξέδωσε την από 20/12/2019 Έκθεση Ελέγχου και τις υπ' αριθμ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015) για τη χρήση 01/01/2012-31/12/2012, υπ' αριθμ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015) για τη χρήση 01/01/2013-31/12/2013 και υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθ. 54 ν.4174/2013, ως ισχύει) για τη χρήση 01/01/2019-31/12/2019, τα οποία κοινοποιήθηκαν με την υπ' αριθμ./2019 συστημένη επιστολή της Δ.Ο.Υ., επίσης στην ως άνω δηλωμένη διεύθυνση έδρας της ατομικής επιχείρησης και ταυτόχρονα διεύθυνση κατοικίας του νόμιμου εκπροσώπου αυτής (RE.....GR), τα οποία έγγραφα επέστρεψαν ως ΑΖΗΤΗΤΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος ακολούθησε σε κάθε περίπτωση την προβλεπόμενη νόμιμη διαδικασία κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του, και τήρησε τις προβλεπόμενες προθεσμίες κατά τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις, και σε καμία περίπτωση δεν στέρησε από τον προσφεύγοντα το Δικαίωμα Προηγούμενης Ακρόασης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων φέρει ακεραία την ευθύνη ενημέρωσης των προσωπικών του στοιχείων αλλά και μεταβολών των στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης καθώς σύμφωνα με την ΠΟΛ.1122/2016 και τις διατάξεις του άρθρου 40 παρ.2α, 2β και 2γ του Ν.4410/2016 όπου ορίζεται ότι: *«4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα ατομικά στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του δεν υπόκεινται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των προηγούμενων εδαφίων μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με*

απόφαση του Γενικού γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου».

Επισημαίνουμε ότι στο ηλεκτρονικό αρχείο του Μητρώου της Δ.Ο.Υ., μέχρι και τη σύνταξη του παρόντος, ο προσφεύγων εμφανίζεται να έχει διεύθυνση έδρας της ατομικής του επιχείρησης αλλά και διεύθυνση κατοικίας του τη διεύθυνση αρ. στο -.....

Τέλος αναφορικά με τη διεύθυνση και, που επικαλείται ο προσφεύγων ως δηλωθείσα στις τελευταίες φορολογικές του δηλώσεις, προκύπτει ότι αυτή η διεύθυνση στις δηλώσεις φορολογικών ετών 2017 και 2018 εμφανίζεται να δηλώνεται ως επαγγελματική διεύθυνση της συζύγου του και αυτή ακόμα ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ως και και σε καμία περίπτωση δική του (!), ενώ ο έλεγχος δεν οφείλει, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, να κοινοποιεί έγγραφα σε άλλες διευθύνσεις που περιλαμβάνονται σε άλλες δηλώσεις σύνοικων ή μη, πλην αυτών που αναφέρονται στο επίσημο μητρώο της υπηρεσίας.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί στέρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως νόμο και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις από 20-12-2018 και 21-12-2018 Εκθέσεις Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην 20/12/2019 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται 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. /12-02-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η ατομική επιχείρηση “..... του” με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 245.830,57€ X 40% =98.332,23€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 : $120.547,75\text{€} \times 40\% = 48.219,10\text{€}$

Φορολογικό Έτος 2019

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 ποσού: 500,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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 .