



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 22/09/ 2020

Αριθμός Απόφασης 1804

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 **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο, επί της οδού αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.433/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013

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

- Της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013.

-Της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012-31/12/2013.

-Της υπ' αριθ./...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, 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 **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2018) την από 14/12/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 43337/2015) που αφορούσε την ατομική επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, με έδρα στην επί της, σύμφωνα με την οποία εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, για το έτος 2012 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, για τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 21.400,00€.

B. Με το με αρ. πρωτ.....ΕΞ2019/25-06-2019 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής,

διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2019), α) το από 06-06-2019 Δελτίο Πληροφοριών β) το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και γ) την από 16/05/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου από τα οποία προκύπτουν ότι η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για το έτος 2013, δύο(2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 9.000.00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης "..... του με ΑΦΜ

Εν συνεχεία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διενήργησε έλεγχο στην λήπτρια επιχείρηση, αξιοποιώντας τις πληροφορίες (δελτίο πληροφοριών και έκθεση ελέγχου), διαπίστωσε πέρα των δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για το έτος 2013, την έκδοση επιπλέον δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 146.638,00€ και για το έτος 2012 από την ίδια ατομική επιχείρηση.

Γ. Με το με αρ. πρωτ.....ΕΞ2019/13-06-2019 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2019) την από 10/06/2019 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] από τα οποία προκύπτουν ότι η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για το έτος 2013, ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 15.000.00€, εκδόσεως της επιχείρησης "....." με ΑΦΜ

Εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά προέβη στον καταλογισμό του προβλεπόμενου προστίμου, με οριστική πράξη βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 & της §3 περ. β' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013. Το πρόστιμο που επιβλήθηκε ανέρχεται στο ποσόν των 6.000,00€ (15.000€x40%), με αριθ. πράξης/...../2019.

Για την πράξη αυτή ασκήθηκε η με αριθ. πρωτ./2012 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ./30-12-2019 απορριπτική απόφαση κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή στα Διοικητικά δικαστήρια, για την οποία μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί απόφαση.

Δ. Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013 με την υπ' αριθ./2018 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις ανωτέρω Εκθέσεις και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 20/12/2019 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 4) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΒΣ-ΚΦΑΣ

-Την υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.433/2015), για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 70.815,20€(177.038,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους και συγκεκριμένα, α) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 21.400,00€ εκδόσεως της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ και β) είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 155.038,00€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “..... του” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

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

δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, 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'§2 περ. δ' & §3 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 83.794,93€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 85.940,09€, ήτοι συνολικού ποσού

169.735,02€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανεπαρκή** και συγκεκριμένα λόγω της λήψης είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 192.038,00€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

Την υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 46.651,49€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 47.845,78€, ήτοι συνολικού ποσού 94.497,27€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω του ότι, για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων (συνολική καθαρή αξία 192.038,40€ πλέον ΦΠΑ 44.168,74€) και η αξία των λοιπών μη αναγνωριζομένων φορολογητέων εισροών (συνολική καθαρή αξία 13.380,81€ πλέον ΦΠΑ 3.077,60€), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 22.084,37€ (€44.168,74x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-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.

-Η εικονικότητα των επίμαχων Τ.Π.Υ. η προσφεύγουσα, ως καλόπιστη λήπτρια, δεν μπορεί να στερηθεί του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και έκπτωσης δαπανών, καθόσον δεν ήταν εκ των πραγμάτων σε θέση να ελέγξει και να διαπιστώσει τυχόν εικονικότητα των εταιρειών που εξέδωσαν τα

τιμολόγια αυτά.

-Ότι η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανεπαρκή και εσφαλμένα προέβη στη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, καθόσον κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο δεν τύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του ΚΦΕ και του ΚΒΣ.

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 επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14/12/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, στην από 16/05/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου [(εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ)) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση '.....' με ΑΦΜ, στην από 10/06/2019 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εκδότρια επιχείρηση "....." με ΑΦΜ και στις από 24-12-2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«**A.** Σύμφωνα με την από 14/12/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

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

Η με αριθμ. πρωτ./2016 Πρόσκληση επεστράφη ως αζήτητη στην Δ.Ο.Υ. και από τις δύο

διευθύνσεις στις οποίες κοινοποιήθηκαν.

Επιπρόσθετα η Δ.Ο.Υ., ζήτησε στοιχεία με το αριθμ. πρωτ./2016 Αίτημα προς το αρμόδιο υποκατάστημα ΙΚΑ στην, προκειμένου να διερευνηθεί, αν η ατομική επιχείρηση είχε απογράψει άτομα τα οποία εργάστηκαν στην επιχείρηση του.

Με το αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφο της, το ΙΚΑ, απάντησε στο ανωτέρω έγγραφο ότι *“στον εργοδότη του αποδόθηκε ο Αριθμός Μητρώου και υποβλήθηκαν Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις για το χρονικό διάστημα από 04/2012 έως 10/2013”*.

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

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

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προέβη στις ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

Α) Απέστειλε ηλεκτρονικά αιτήματα στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών και από την επεξεργασία των στοιχείων που λήφθηκαν προέκυψαν τα εξής: από το σύνολο των Τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης, με εξαίρεση τρεις καταθέσεις από την εταιρεία *“.....”* (240,00€ στις 31/08/2012, 3.000,00€ στις 14/12/2012 και 1.566,16€ στις 08/02/2013), δεν προκύπτει εξόφληση από τους αντισυμβαλλομένους της αξίας των τιμολογίων που εξέδωσε για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014, παρόλο που λόγω του μεγάλου ύψους τους θα έπρεπε να εξοφληθούν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ν) Η με αριθμ. πρωτ./2016 πρόσκληση που κοινοποιήθηκε στη (διεύ-

θυνση έως και σήμερα δηλωμένη στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ως έδρα της ατομικής επιχείρησης), αλλά και στη (διεύθυνση έως και σήμερα δηλωμένη στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ως οικία του του) επεστράφη ως αζήτητη και από τις δύο διευθύνσεις.»

« **Β.** Σύμφωνα με την από 16/05/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου [(εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ)) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εκδότηρια ατομική επιχείρηση '.....' με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

..... Η αντισυμβαλλόμενη της επιχείρησης, '.....', η οποία δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων της ότι έχει λάβει τη φορολογική χρήση 2013 από την, δέκα τρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 747.106,83ευρώ, δεν ευρέθη σε καμία από τις δηλωθείσες στη φορολογική διοίκηση διευθύνσεις, εμφανίζει οφειλές ύψους €320.610,28, καθώς δεν εξόφλησε από ενάρξεως καμία οφειλή της προς τον ΕΦΚΑ, δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές ή εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενώ για δύο από τους δηλωμένους προμηθευτές της καταλογίστηκαν από την ΥΕΔΔΕ, παραβάσεις έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για τη φορολογική χρήση 2013.

-Η καταγγέλλεται ότι πουλούσε φορολογικά στοιχεία σε επιχειρήσεις.

-Η δεν ευρέθη ούτε στη δηλωμένη έδρα της επιχείρησης της, ούτε στις δηλωμένες διευθύνσεις στη φορολογική διοίκηση, ούτε ευρέθη σε κάποια άλλη γνωστή διεύθυνση διαμονής ή δραστηριότητας της, κατά την αναζήτηση της από το ΣΔΟΕ.

-Η εκπρόσωπος της ιδιοκτήτριας του χώρου που ενοικιάζε η ως επαγγελματική έδρα επί της απάντησε στην πρώτη ερώτηση της ένορκης εξέτασης που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ, ότι η είχε αποχωρήσει από την δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης της στις αρχές του 2012.

-Η δήλωνε ότι απασχολούσε έναν υπάλληλο από τον 7-2012 έως τον 10-2013, ενώ δήλωσε ότι απασχόλησε δεύτερο υπάλληλο για δύο μήνες 7-2012 έως 8-2012. Και για τους δύο αυτούς υπαλλήλους δεν κατέβαλλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ.

-Η δεν πραγματοποίησε εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από ενάρξεως της.

-Η δεν ανταποκρίθηκε τόσο στην πρόσκληση για έλεγχο-διάθεση λογιστικών αρχείων της υπηρεσίας μας, όσο και σε παλαιότερα αιτήματα του ΣΔΟΕ και της Α ΔΟΥ Αθηνών.

-Η δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων-εξόδων για την φορολογική χρήση 2013.

-Η για τη φορολογική χρήση 2013 έχει υποβάλλει Ε3 και δήλωση

φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες δηλώνει ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα κατασκευών από την ατομική της επιχείρηση, καθαρής αξίας 86.200 ευρώ, ενώ η ίδια έχει δηλωθεί ως αντισυμβαλλόμενη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της, για τη φορολογική χρήση 2013, ως εκδότρια συνολικά 867 φορολογικών στοιχείων, σε 78 αντισυμβαλλόμενους, συνολικής καθαρής αξίας 3.212.151,14 ευρώ.

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση '..... του' με ΑΦΜ και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της ατομικής επιχείρησης για τη φορολογική χρήση 2013, είναι εικονικά.

Η ατομική επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας ατομικής επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ από τις λήπτριες επιχειρήσεις.»

« Γ. Σύμφωνα με την από 10/06/2019 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εκδότρια επιχείρηση ''.....' με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

«..... η επιχείρηση αποχώρησε από την έδρα της επί της οδού στην το μήνα Δεκέμβριο του έτους 2010 και από το υποκατάστημά της στο από το μήνα Απρίλιο του έτους 2011.

- Ο διαχειριστής βρέθηκε και είναι αγνώστου διαμονής.

- Η επιχείρηση ''.....' εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

- Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

- Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

- Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

- Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση “.....” προς το «.....» και τα σωματεία «.....» και «.....» που δεν υπόκεινται σε καθεστώς Φ. Π.Α. και δεν φορολογούνται τα εισοδήματά τους έχει ως σκοπό την δημιουργία εικονικών δαπανών.

- Όπως προκύπτει από σφραγίδα σε κατασχεθέν φορολογικό στοιχείο της επιχείρησης “.....” η λήψη των στοιχείων αυτών έγινε και με σκοπό την επιδότησή της.

- Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

- Η επιχείρηση “.....” δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της “.....”, της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της επιχείρησης “.....” χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων .

- Σε καμία περίπτωση η σχέση της επιχείρησης “.....” με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

- Η επιχείρηση υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσω internet κυρίως πιστωτικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ή με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά ώστε να εμφανίζεται ενήμερη στο τμήμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ΔΟΥ όπου πραγματοποιούσε τις θεωρήσεις. Οι εισροές και οι εκροές που εμφάνιζε στις δηλώσεις ΦΠΑ (περιοδικές και εκκαθαριστική) δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και υποβάλλονταν στην αρμόδια ΔΟΥ μόνο για την εξασφάλιση των θεωρήσεων φορολογικών στοιχείων.

- Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υπέβαλλε μέχρι τη χρήση 2009. Οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν για να μην δημιουργείται πρόβλημα στη θεώρηση των στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- Η επιχείρηση απέφευγε να προσκομίσει στις ελεγκτικές υπηρεσίες τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να καταλογίζονται παραβάσεις περί μη προσκόμισης αυτών.

- Στις 27-11-2018 αναζητώντας στο διαδίκτυο στοιχεία για την επιχείρηση “.....” στην ιστοσελίδα εμφανίζεται ο

..... με την ένδειξη «.....». Σε αυτή την ιστοσελίδα είναι καταχωρημένη η “.....” με στοιχεία υπεύθυνου επικοινωνίας «.....».

- Το με αριθμ. /2010 Φ.Ε.Κ. με το οποίο συστάθηκε η επιχείρηση “.....” βρέθηκε από την Οικονομική Αστυνομία στην οικία του όπως επίσης και έγγραφα στοιχεία που αφορούν τις επιχειρήσεις συμφερόντων του μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση

Η επιχείρηση “.....” εξέδωσε στη χρήση 2012 προς την επιχείρηση είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 211.440,00 € και στη χρήση 2011 προς την επιχείρηση εβδομήντα τρία (73) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.474.808,04 €.

- Στην οικία του βρέθηκαν φωτοαντίγραφα των Δελτίων Αστυνομικής Ταυτότητας των και

- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην επιχείρηση “.....” δεν βρέθηκαν πιστώσεις στους λογαριασμούς της στις χρήσεις 2012 έως 2017.

- Όπως προκύπτει από την έρευνα του ελέγχου, την έρευνα μετά των κατασχεθέντων της Οικονομικής Αστυνομίας στην οικία του αλλά και τις ένορκες καταθέσεις των μαρτύρων, οι δράσεις της επιχείρησης ως “.....” διενεργήθηκαν με την άμεση συνέργεια και του

- Από τον έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της επιχείρησης “.....” που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία... ..».

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14/12/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, στην από 16/05/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου [(εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ)] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 10/06/2019 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου” στις από 24-12-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, για την λήπτρια επιχείρηση αναφέρεται ότι:

«**Α)**..... Η επιχείρηση έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κάποια από τα ζητηθέντα όπως βιβλία (εκτός μητρώου παγίων και μηνιαίων ισοζυγίων), δηλώσεις, συμβάσεις ΤΠΥ και φωτοαντίγραφα αποδείξεων & επιταγών. Δεν προσκόμισε όμως αποδεικτικά των συναλλαγών που απέρρεαν από τα ιδιωτικά συμφωνητικά με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και μισθοδοτικές καταστάσεις.

Μετά από τον έλεγχο των βιβλίων & στοιχείων διαπιστώθηκε ότι:

Η επιχείρηση έλαβε στη χρήση του 2012 τα παρακάτω στοιχεία εκδόσεως του
..... του

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘ.	ΠΡΟΜΗ-ΘΕΥΤΗΣ	ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΠΟΣΟ (€)
29/06/2012	54	.....	6.000,00	1.380,00	7.380,00
29/06/2012	55	.....	7.200,00	1.656,00	8.856,00
29/06/2012	56	.....	8.200,00	1.886,00	10.086,00
ΣΥΝΟΛΑ			21.400,00	4.922,00	26.322,00

Περαιτέρω από τον παρόντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία διαπιστώθηκε ότι:

- Τα παραπάνω στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε λογαριασμούς δαπανών.
- Η επιχείρηση έχει εκπέσει το Φ.Π.Α. που αναλογεί.
- Έχουν δηλωθεί στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις του Άρθρου 20 Κ.Β.Σ..
- Έχει συνάψει Ιδιωτικά Συμφωνητικά Παροχής Υπηρεσιών – Διάθεσης Προσωπικού Καθαριότητας (εργολαβίας) με τον αντισυμβαλλόμενο στις 02-07-2012 ήτοι κατόπιν της παροχής υπηρεσιών και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων τα οποία συμφωνητικά δεν έχουν καταχωρηθεί σε τριμηνιαίους πίνακες στην υπηρεσία μας.
- Το μεγαλύτερο μέρος της αξίας των τιμολογίων έχει πληρωθεί με επιταγές που έλαβε από τους πελάτες της όπως φαίνεται από τις παρακάτω αποδείξεις είσπραξης του εκδότη.

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘ.	ΑΡΙΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ / ΠΕΛΑΤΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΑΞΙΑ (€)
11.12.2012	57	.....	.....	10.01.2013	12.300,00
23.01.2013	71	.....	.....	30.03.2013	4.077,94

					
01.03.2013	105	.....	.....	30.04.2013	9.149,43
ΣΥΝΟΛΑ					25.527,37

και το υπόλοιπο 794,63€ με μετρητά σύμφωνα με την με αριθ...../2013 παραπάνω απόδειξη είσπραξης.

Οι παραπάνω επιταγές και τα μετρητά παρά το γεγονός ότι εμφανίζεται ότι παραδοθήκαν στον εκδότη και προμηθευτή της στις παραπάνω ημερομηνίες, ο τελευταίος εξοφλήθηκε στις 01-06-2013 με μετρητά από το ταμείο όπως προκύπτει από τα βιβλία και από τις ημερολογιακές εγγραφές 547, 548, 549 & 550. Οι εν λόγω επιταγές εισπράχθηκαν στη λήξη τους και τακτοποιήθηκαν ταμειακά (εγγραφές/2013,/2013 &/2013) πριν αυτές δοθούν στον εν λόγω προμηθευτή.

Επομένως από όλα τα παραστατικά και τα βιβλία προκύπτει ότι ο προμηθευτής πληρώθηκε κυρίως με επιταγές πελατείας της επιχείρησης μεταγενέστερα από την λήξη και είσπραξή τους, ήτοι είχαν ήδη εισπραχθεί. Η διαδικασία αυτή δεν συνάδει με τις συνήθειες πρακτικές συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών και ο τρόπος χειρισμού της ρευστοποίησης των επιταγών, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν εισπράχθηκαν τελικά από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος δέχεται τα Συμπεράσματα Ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών για τον του – ΑΦΜ και κρίνει τις συναλλαγές της επιχείρησης με τον εκδότη εικονικές στο σύνολό τους.

Β)....με αφορμή το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής και τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στο έτος 2013 τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της του

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘ.	ΠΡΟΜΗ-ΘΕΥΤΗΣ	ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΠΟΣΟ (€)
30/01/2013			4.600,00	1.058,00	5.658,00
31/01/2013			4.400,00	1.012,00	5.412,00
ΣΥΝΟΛΟ 2013			9.000,00	2.070,00	11.070,00

Από τον παρόντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία επίσης διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση:

-Έχει καταχωρήσει τα παραπάνω στοιχεία στα βιβλία της σε λογαριασμούς δαπανών.

-Έχει εκπέσει το Φ.Π.Α. που αναλογεί.

-Έχει δηλώσει τις συναλλαγές στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις του Άρθρου 20 Κ.Β.Σ..

-Έχει συνάψει Ιδιωτικά Συμφωνητικά Παροχής Υπηρεσιών – Διάθεσης Προσωπικού Καθαριότητας (εργολαβίας) με τον αντισυμβαλλόμενο στις 02.07.2012, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στην με αριθ...../2012 κατάσταση συμφωνητικών 2ου διμήνου 2012 στην Δ.Ο.Υ. .

Το μεγαλύτερο μέρος της αξίας των τιμολογίων έχει πληρωθεί με επιταγές που έλαβε από τους πελάτες της όπως φαίνεται από τις αποδείξεις είσπραξης του εκδότη

Κατά αντιστοιχία όπως προκύπτει από τον έλεγχο των βιβλίων της τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε στο έτος 2012 και ανά φορολογική περίοδο από την είναι τα παρακάτω:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘ.	ΠΡΟΜΗ-ΘΕΥΤΗΣ	ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΠΟΣΟ (€)
29/06/2012			10.000,00	2.300,00	12.300,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ			10.000,00	2.300,00	12.300,00
27/07/2012			8.000,00	1.840,00	9.840,00
30/07/2012			6.000,00	1.380,00	7.380,00
30/07/2012			7.400,00	1.702,00	9.102,00
31/07/2012			5.400,00	1.242,00	6.642,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ			26.800,00	6.164,00	32.964,00
28/08/2012			8.100,00	1.863,00	9.963,00
30/08/2012			6.000,00	1.380,00	7.380,00
31/08/2012			5.800,00	1.334,00	7.134,00
31/08/2012			8.100,00	1.863,00	9.963,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ			28.000,00	6.440,00	34.440,00
26/09/2012			11.800,00	2.714,00	14.514,00
28/09/2012			18.000,00	4.140,00	22.140,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ			29.800,00	6.854,00	36.654,00
31/10/2012			12.380,00	2.847,40	15.227,40
31/10/2012			11.230,00	2.582,90	13.812,90

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ			23.610,00	5.430,30	29.040,30
27/11/2012	.....	.....	5.150,00	1.184,50	6.334,50
30/11/2012	.....	.....	6.600,00	1.518,00	8.118,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ			11.750,00	2.702,50	14.452,50
31/12/2012	.....	.....	7.378,00	1.696,94	9.074,94
31/12/2012	.....	.....	4.500,00	1.035,00	5.535,00
31/12/2012	.....	.....	4.800,00	1.104,00	5.904,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ			16.678,00	3.835,94	20.513,94
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ 2012			146.638,00	33.726,74	180.364,74

Περαιτέρω,

Όπως αναφέρεται στο δελτίο πληροφοριών, κατόπιν της ένορκης εξέτασης της ιδιοκτήτριας της έδρας της προέκυψε ότι η ατομική επιχείρηση είχε αποχωρήσει από την δηλωθείσα έδρα της τον Ιανουάριο του 2012 και ότι απογράφηκε στο ΙΚΑ-..... στις 26-07-2012 ήτοι κατόπιν της έναρξης συνεργασίας της με την επιχείρηση για το έργο που της ανέθεσε ως εργολάβου, όπως προκύπτει από το εν λόγω συμφωνητικό με ισχύ 01-06-2012 – 31-12-2012.

Από τα καταρτισθέντα συμφωνητικά με τη και τα στοιχεία που εξέδωσε και τέθηκαν στη διάθεση του παρόντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι τα συμφωνητικά έχουν ημερομηνίες έναρξης συνεργασίας 01-06 & 01-07-2012 και αναφέρουν ρητά ότι «ο εργολάβος υποχρεούται να διαθέτει το απαραίτητο και άρτια εκπαιδευμένο προσωπικό από Δευτέρα έως και Παρασκευή και όποτε ζητηθεί». Με δεδομένο ότι το πρώτο φορολογικό στοιχείο που έλαβε η επιχείρηση από την εκδότρια εκδόθηκε στις 29-06-2012 ήτοι προγενέστερα της δυνατότητας για παροχή υπηρεσιών εκ μέρους της (απογράφηκε στο ΙΚΑ 26.07.2012) η συναλλαγή αυτή τίθεται σε αμφισβήτηση και είναι ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Σημειώνεται ότι η εκδότρια αν και δήλωσε ότι απασχόλησε προσωπικό δεν κατέβαλε ποτέ τις αναλογούσες εισφορές.

Από τα στοιχεία που έθεσε η επιχείρηση στη διάθεση του ελέγχου, όπως προκύπτει από τις καρτέλες των πελατών & της, τα τιμολόγια που έλαβε εντός του 2013 εξοφλήθηκαν μαζί με άλλα που έλαβε εντός του 2012 κυρίως με επιταγές πελατείας της που σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν δοθεί στον εκδότη σε προγενέστερο χρόνο της παραλαβής από τον πελάτη της. Ενδεικτικά αναφέρουμε τις παρακάτω επιταγές:

- Επιτ..... Λήξης 30.05.2013 ποσού 7.599,83€:

Με την απόδειξη είσπραξης Νο παρελήφθη από τον πελάτη στις 30.05.2013 (εγγρ.....) ενώ στην απόδειξη είσπραξης Νο Β' (εγγρ.....) του εμφανίζεται να την έχει ήδη παραλάβει από τις 30.01.2013. Οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις τακτοποιήθηκαν ταμειακά σε διαφορετικό χρόνο (30-05-2013 -εγγρ.....- & 31-08-2013 -εγγρ.....-).

- Επιτ..... Λήξης 29.03.2013 ποσό 11.399,73€:

Με την απόδειξη είσπραξης Νο..... παρελήφθη από τον πελάτη στις 29.03.2013 (εγγρ.....) ενώ στην απόδειξη είσπραξης Νο. Β'..... του προμηθευτή εμφανίζεται να την έχει ήδη παραλάβει από τις 30-01.2013 (εγγρ.....). Οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις τακτοποιήθηκαν ταμειακά σε διαφορετικό χρόνο (29-03-2013 –εγγρ.....- & 31-08-2013 –εγγρ.....-).

- Επιτ..... Λήξης 29.04.2013 ποσό 3.351,75€:

Με την απόδειξη είσπραξης Νο παρελήφθη από τον πελάτη στις 29-04-2013 (εγγρ.....) ενώ στην αποδ. εισ. Β' του προμηθευτή εμφανίζεται να την έχει ήδη παραλάβει από τις 11-03-2013 (εγγρ.....). Οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις τακτοποιήθηκαν ταμειακά στον ίδιο χρόνο (..... &/2014).

- Επιτ..... Λήξης 10.04.2013 ποσό 10.455,00€:

Με την απόδειξη είσπραξης Νο παρελήφθη από τον πελάτη στις 10.04.2013 (εγγρ.....) ενώ στην απόδειξη είσπραξης Νο. Β' του προμηθευτή εμφανίζεται να την έχει ήδη παραλάβει από τις 11.03.2013 (εγγρ.....). Οι απαιτήσεις τακτοποιήθηκαν ταμειακά με ποσό 7.401,77€ στις 30.06.2013 (εγγρ.....) και οι υποχρεώσεις επίσης ταμειακά με το σύνολο του ποσού της επιταγής στις 01.10.2013 (εγγρ.....).

Ο παραπάνω τρόπος διαχείρισης των επιταγών της πελατείας της όπως προκύπτει από τα βιβλία ήτοι της παράδοσής τους στη, σε χρόνο προγενέστερο από την παραλαβή τους από τους πελάτες, δεν συνάδει με τις συνήθειες πρακτικές συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών και ο τρόπος χειρισμού της ρευστοποίησης των επιταγών –απαιτήσεων & υποχρεώσεων- μέσω ταμείου, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν εισπράχθηκαν τελικά από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων και προσθέτει στοιχεία εικονικότητας των συναλλαγών στα ήδη υπάρχοντα από το πληροφοριακό δελτίο.

Μετά από τα παραπάνω ο έλεγχος αποδεχόμενος το συμπέρασμα περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων της εκδότριαςγια τη χρήση 2013 κρίνει ότι και οι υπόλοιπες συναλλαγές της επιχείρησης στο έτος 2012 με την εν λόγω εκδότρια

..... είναι εικονικές στο σύνολό τους αφού η εκδότρια είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη από τις αρχές του 2012.

Γ)... Η επιχείρηση έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κάποια από τα ζητηθέντα όπως βιβλία, δηλώσεις, συμβάσεις Τ.Π.Υ. και φωτοαντίγραφα αποδείξεων & επιταγών. Δεν προσκόμισε όμως αποδεικτικά των συναλλαγών που απέρρεαν από τα ιδιωτικά συμφωνητικά με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήτοι το φάκελο του ΕΣΠΑ.

Περαιτέρω από τον παρόντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση:

-Έχει καταχωρηθεί το παραπάνω στοιχείο στα βιβλία της σε λογαριασμό δαπανών.

-Έχει εκπέσει το Φ.Π.Α. που αναλογεί.

-Έχει δηλωθεί στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις του Άρθρου 20 Κ.Β.Σ..

-Έχει συνάψει Σύμβαση έργου με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση η οποία έχει διάρκεια από την 27-04-2014 – 31-12-2014, ήτοι υπογράφηκε σε μεταγενέστερο χρόνο της παροχής υπηρεσιών και της έκδοσης του αναφερόμενου φορολογικού στοιχείου. Δεν έχει καταχωρηθεί σε τριμηνιαίους πίνακες και δεν αναφέρεται στην αμοιβή των 15.000,00€ για την υπηρεσία που αναγράφεται επί του τιμολογίου.

-Η αξία των τιμολογίων έχει πληρωθεί με επιταγές που σύρθηκαν από τον με αριθ. IBAN GRλογαριασμό που τηρεί στη όπως φαίνεται από τον με αριθ..... λογ/σμό λογιστικής με τίτλο

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘ.	ΑΡΙΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΑΞΙΑ (€)
16.09.2013	ΑΕ/.....	.....	.....	04.10.2013	6.200,00
16.09.2013	ΑΕ/.....	.....	.....	16.10.2013	6.500,00
16.09.2013	ΑΕ/.....	.....	.....	31.10.2013	5.750,00
ΣΥΝΟΛΑ					18.450,00

Όπως προκύπτει από το αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης του λογ/σμού της και τις εγγραφές στα βιβλία:

α) Η με αριθ..... επιταγή αξίας 6.200,00€ καταχωρήθηκε στα βιβλία της ως εξοφλημένη από το ταμείο (α/α. άρθρου/2013)

β) Για την με αριθ..... επιταγή αξίας 6.500,00€ δεν προκύπτει εξόφλησή της ούτε έχει μεταφερθεί στις διαμαρτυρημένες επιταγές.

γ) Σε ότι αφορά την τρίτη επιταγή αξίας 5.750,00€ εξοφλήθη στις 01-11-2013 μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού. Την εν λόγω όμως εξόφληση της επιταγής καταχωρήθηκε ορθώς συμψηφιστικά με το άρθρο/2013, αλλά και ταμειακά με το άρθρο/2019.

δ) Όπως αναφέρεται και στην έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (σελ.225-228) σε ότι αφορά την εκδότρια

« - Συμπερασματικά η επιχείρηση δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της επιχείρησης χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Σε καμία περίπτωση η σχέση της επιχείρησης με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

- Η εν θέματι εταιρία υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσω internet κυρίως πιστωτικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ή με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά ώστε να εμφανίζεται ενήμερη στο τμήμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ΔΟΥ όπου πραγματοποιούσε τις θεωρήσεις. Οι εισροές και οι εκροές που εμφανίζε στις δηλώσεις ΦΠΑ (περιοδικές και εκκαθαριστική) δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και υποβάλλονταν στην αρμόδια ΔΟΥ μόνο για την εξασφάλιση των θεωρήσεων φορολογικών στοιχείων.

- Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υπέβαλλε μέχρι τη χρήση 2009. Οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν για να μην δημιουργείται πρόβλημα στη θεώρηση των στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- Η επιχείρηση απέφευγε να προσκομίσει στις ελεγκτικές υπηρεσίες τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να καταλογίζονται παραβάσεις περί μη προσκόμισης αυτών.

.....

- Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της επιχείρησης που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία».

Μετά από τα παραπάνω ο έλεγχος αποδεχόμενος το συμπέρασμα περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων της εκδότριας επιχείρησηςγια τη χρήση 2013 και με δεδομένο ότι η εκδότρια επιχείρηση στις χρήσεις 2012 έως 2017 δεν ασκούσε καμία δραστηριότητα επομένως δεν ήταν σε θέση να παρέχει τις αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες -κατά την υπό κρίση διαχειριστική χρήση - αποφαίνεται ότι η εν λόγω συναλλαγή είναι εικονική στο σύνολό της..... ».

Επειδή, οι εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας των συναλλαγών (λόγω του ότι οι εκδότες των τιμολογίων είναι πρόσωπα συναλλακτικός

ανύπαρκτα) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στην περίπτωση δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ)στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ)νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ', και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.....»

Επειδή, η λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.).

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, σαν λήπτρια των εικονικών στοιχείων, δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ των εκρών του, τα αναγραφόμενα στα ληφθέντα εικονικά στοιχεία ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλλει λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει αυξημένο κόστος πωληθέντων, μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνέπεια να καταβάλλει λιγότερο φόρο εισοδήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν. 2238/94, όπως διαμορφώθηκε ύστερα από την τροποποίηση του με το άρθρο 4 του Ν. 4110/2013(ΦΕΚ 17/23-01-2013) και ισχύει για δηλώσεις

φορολογίας εισοδήματος, που υποβάλλονται για το οικονομικό έτος 2014(χρήση 2013) ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:
α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.»

Από το φάκελο της υπόθεσης και συγκεκριμένα από την 24-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. στην σελίδα 16 αναφέρεται ότι «...η ελεγχόμενη ανταποκρινόμενη εκπρόθεσμα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου επιπλέον στοιχεία πλην όμως δεν ήταν επαρκή για τον έλεγχο με αποτέλεσμα να είναι δυσχερές η διενέργεια ορισμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων,...» και επομένως το αποτέλεσμα δεν μπορεί να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο καθόσον οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν δυσχερείς και όχι αδύνατες. Ως εκ τούτου τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για την χρήση 14/05/2012 - 31/12/2013 πρέπει να προσδιοριστούν λογιστικά ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδο 14/05/2012-31/12/2013		Βάσει Δήλωσης
Καθαρά Κέρδη βάσει δήλωσης		€20.599,40
Πλέον λογιστικές διαφορές (καθαρή αξία εικονικών)	€192.038,000	
Μείον η αξία των εικονικών που συμπεριελήφθη στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης	€ 9.000,00	
Καθαρές λογιστικές διαφορές ελέγχου	€183.038,00	183.038,00
Σύνολο Καθαρών Λογιστικών Κερδών βάσει Ελέγχου		203.637,40

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, ως εξής:

1)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση α) της υπ’ αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη

Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5- ν.433/2015), για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013, β) της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 45 ν.4174/2013), για το Φορολογικό έτος 2019, γ) της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012-31/12/2013 και δ) της υπ' αριθ./...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 -31/12/2013.

2)την αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για την διαχειριστική περίοδο 14/05/2012 - 31/12/2013, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

A. ΚΒΣ-ΚΦΑΣ

Διαχειριστική περίοδος 14/05/2012 - 31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 177.038,00€ X 40% = **70.815,20€**

Φορολογικό Έτος 2019

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

B. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Τα καθαρά κέρδη διαμορφώνονται ως εξής :

Διαχειριστική περίοδος 14/05/2012-31/12/2012	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Καθαρά Κέρδη	20.599,40	342.887,56	203.637,40	183.038,00
Φόρος που αναλογεί (26,00%)	5.355,84	89.150,77	52.945,72	47.589,88
Χρεωστικό ποσό	5.355,84	89.150,77	52.945,72	47.589,88
Προκαταβολή φόρου	1.285,40	1.285,40	1.285,40	0,00
Τέλος επιτηδεύματος ν. 3986/2011	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολή άρθρου 58 ΚΦΔ (50%)		41.897,47	23.794,94	23.794,94
Τόκοι εκπρόθεσμης κατατ. αρθ.53 ν.4174/13(72μήνεςχ0,73%=52,56%)		44.042,62	25.013,24	25.013,24
Σύνολο φόρου	7.641,24	177.376,26	104.039,30	96.398,06

Γ) Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος	14/05/2012-31/12/2012
Διαφορά φόρου	46.651,49
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	47.845,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	94.497,27

Δ. Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδος 14/05/2012-31/12/2013

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€44.168,74χ50%)=**22.084,37€**

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.