



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 30/ 09/ 2020

Αριθμός Απόφασης 2089

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 **28/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στηνκατά:

- Της υπ' αριθμ.//**23-11-2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας 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 28-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ./27-09-2019 Δελτίο Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ./03-10-2019) την από 27-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ),Ν.4174/2013] που αφορούσε την επιχείρηση "....." ΑΦΜ, με έδρα στην, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2013. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση "....." στην χρήση 2013 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, για είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 797.793,00€.

B. Κατόπιν αυτής, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2013 με την υπ'αριθ./15-10-2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ (4093/12).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε το υπ'αριθ...../15-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Εν συνεχεία ο έλεγχος στις 18/11/2019 εξέδωσε εντολή για επίδοση του υπ'αριθ./15-11-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013 μαζί με την προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου, προς τη δικαστική επιμελήτρια, Η επίδοση είχε αποδέκτες την επιχείρηση, τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης κατά την

τρέχουσα περίοδο. Για την επιχείρηση η επίδοση έγινε στο Δήμο Παιανίας επειδή δεν βρέθηκε στην δ/ση της επιχείρησης εκπρόσωπος η υπάλληλός της. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της τρέχουσας περιόδου,, η επίδοση έγινε στο Δήμο Αθηναίων, αρμοδιότητα της δ/σης κατοικίας του λόγω αδυναμίας ανευρέσεως του. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, η επίδοση έγινε στη Μάνδρα Αττικής στις 22/11/2019 στη σύζυγο – σύνοικο

Η επίδοση των παραπάνω εγγράφων έγινε προκειμένου η επιχείρηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων εντός 20 ημερών από την επομένη της επίδοσης, για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκόμίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας στο αίτημα του παρόντος ελέγχου.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 23/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων [N.4093/2012(ΚΦΑΣ)&4174/2013(ΚΦΔ)], με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

- Την υπ' αριθμ.//23-11-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015)., για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 319.117,20€ (797.793,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 797.793,00€, εκδόσεως της ατομικής 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 ιδίου νόμου.

Με την αρ. πρωτ.//28-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

-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 αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

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 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 τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. 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, 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, 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 επιτηδευματός 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 στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία της λήπτριας 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 επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά 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 την από 29-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ),Ν.4308/2014(ΕΛΠ)] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ΑΘΗΝΩΝ και στην από 23-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων [Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ)&4174/2013(ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για τον εκδότη “.....” με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι : «.....Ο έλεγχος της ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- α) Η ατομική επιχείρηση δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην οδό,
- β) δεν υπέβαλλε στην υπηρεσία δήλωση διακοπής εργασιών η άλλη δήλωση μεταβολών για αλλαγή η νέα μεταφορά έδρας (έχει αναχωρήσει προς άγνωστη κατεύθυνση),
- γ) δεν υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. προσωρινές η οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.
- δ) δεν εμφανίζεται να έχει στην κυριότητά του κανένα μεταφορικό μέσο ενώ έχει δραστηριότητες που απαιτούν μεταφορές,
- δ) δεν απασχολούσε προσωπικό οπότε δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει συναλλαγές τόσο μεγάλης αξίας
- ε) από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα που έχει δηλώσει είναι δυσανάλογα τόσο με την αξία των στοιχείων που ο ίδιος έχει δηλώσει στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών , όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων,
- στ) από την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. προκύπτει ότι: 1) οι δηλωθείσες εκροές είναι δυσανάλογες τόσο με την αξία των στοιχείων που ο ίδιος έχει δηλώσει στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών, όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων, και 2) οι δηλωθείσες εισροές είναι επίσης δυσανάλογες με την αξία των στοιχείων που ο ίδιος έχει δηλώσει στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ενώ από τις δηλώσεις τρίτων δεν έχει δηλωθεί κανένας ως πελάτης,
- ζ) κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης δεν προέκυψαν καταθέσεις/πιστώσεις, αναλήψεις/χρεώσεις για το χρονικό διάστημα 1/1/13 έως 31/12/2013.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, είναι και η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:, η οποία έλαβε είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 797.793,00 ευρώ για τη χρήση 2013.»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από την από 29-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ),Ν.4308/2014(ΕΛΠ)] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ΑΘΗΝΩΝ και στην από 23-12-

2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων [N.4093/2012(ΚΦΑΣ)&4174/2013(ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 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 για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου” στην από 23-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων [N.4093/2012(ΚΦΑΣ)&4174/2013(ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την λήπτρια επιχείρηση αναφέρεται ότι :

«..... Στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: (προσφεύγουσα) με έδρα επί της οδού, επιδόθηκε η με αριθμ. πρωτ./17-10-2019 Πρόσκληση άρθρου 14 Ν.4174/2013 με συστημένη επιστολή (RE), της Δ.Ο.Υ., με κοινοποίηση στον οδός – Α.Φ.Μ.- ως νόμιμο εκπρόσωπο, προκειμένου να τεθούν στην διάθεση του παρόντος ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν από την επιχείρηση κατά τη χρήση 01/01/2013-31/12/2013, και τα δικαιολογητικά των εγγραφών σχετικά με τις συναλλαγές της, με την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ

Οι συστημένες επιστολές δεν παρελήφθησαν από την επιχείρηση ούτε από το νόμιμο εκπρόσωπο και επιστράφηκαν στην Δ.Ο.Υ. με την ένδειξη “ΑΖΗΤΗΤΟ” (που σημαίνει ότι ενημερώθηκαν για τα συστημένα έγγραφα που είχαν αποσταλεί, πλην όμως δεν προσήλθαν στο ταχυδρομείο για να παραλάβουν τα προς επίδοση έγγραφα).

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, συνολικής αξίας 797.793,00 ευρώ για τις οποίες η ατομική επιχείρηση “.....” με Α.Φ.Μ. έχει εκδώσει είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία και τις οποίες συμπεριέλαβε στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλλε δεν πραγματοποιήθηκαν, και τα εκδοθέντα παραστατικά είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.....»

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 των εικονικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από 29-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του

N.4093/2012(ΚΦΑΣ),N.4308/2014(ΕΛΠ)] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 23-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων [N.4093/2012 (ΚΦΑΣ)&4174/2013(ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει την οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της 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 της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, 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 της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια 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, ο έλεγχος στις 18/11/2019 εξέδωσε εντολή για επίδοση του υπ' αριθ./15-11-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με την προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου, προς τη δικαστική επιμελήτρια Η επίδοση είχε αποδέκτες την επιχείρηση, τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης κατά την τρέχουσα περίοδο. Για την επιχείρηση η επίδοση έγινε στο Δήμο Παιανίας επειδή δεν βρέθηκε στην δ/ση της επιχείρησης εκπρόσωπος η υπάλληλός της. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της τρέχουσας περιόδου,, η επίδοση έγινε στο Δήμο Αθηναίων, αρμοδιότητα της δ/σης κατοικίας του λόγω αδυναμίας ανευρέσεως του. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, η επίδοση έγινε στη Μάνδρα Αττικής στις 22/11/2019 στη σύζυγο – σύνοικο

Η επίδοση των παραπάνω εγγράφων έγινε προκειμένου η επιχείρηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων εντός 20 ημερών από την επομένη της επίδοσης, για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας στο αίτημα του παρόντος ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 29-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014(ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 23-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων [Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ)&4174/2013(ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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./28-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση "''....." με ΑΦΜ

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

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015 :797.793,00€ Χ 40% =319.117,20€

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
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .