



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 15.5.2020

Αριθμός απόφασης: 892

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως 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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα, κατά:

- της αρ. /20.12.19 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013
- της αρ. /20.12.19 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης αρ. 8§12 ν. 1882/90 χρήσης 2013
- της αρ. /20.12.19 πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του ν. 4472/2017 χρήσης 2013
- της αρ. /20.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013
- της αρ. /20.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, καθώς και τις από 20.12.19 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ, προστίμου ΦΠΑ και Ειδικής Κύρωσης αρ. 8§12 ν. 1882/90 της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. /20.12.19 πράξη προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ χρήσης 2013 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 209.227,28 € (=504.868,20 € X 40% + 13.300,00 € X 40% + 4.900,00 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 23 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (Τ-ΔΑ) από την εταιρεία (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 504.868,20 € (ΦΠΑ 80.778,91 €), 16 πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (φορτωτικές) από τον (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 13.300,00 € (ΦΠΑ 3.059,00 €), και 7 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (φορτωτικές) από τον (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.900,00 € (ΦΠΑ 1.127,00 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, 10 του ν. 4093/12.

Με την αρ. /20.12.19 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης χρήσης 2013 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ειδική κύρωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§12 ν. 1882/90, ύψους 4.186,00 € (= 3.059,00 € + 1.127,00 €).

Με την αρ. /20.12.19 Πράξη Επιβολής προστίμου χρήσης 2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν λήψης των ανωτέρω εικονικών και πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικού ύψους 42.482,46 € (= 80.778,91 € X 50% + 3.059,00 € X 50% + 1.127,00 € X 50%), όπως προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

Με τις αρ. /20.12.19 & /20.12.19 προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 135.997,73 € (πλέον πρόσθετου ύψος 139.479,27 €) και ΦΠΑ 84.964,91 € (πλέον πρόσθετου ύψος 87.140,02 €), χρήσης 2013, αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 20.12.19 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ, προστίμου ΦΠΑ και Ειδικής Κύρωσης αρ. 8§12 ν. 1882/90 της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του με αρ. του με αρ. πρωτ. ΕΞ 2019 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (εσωτερικό /2019 Δελτίο Πληροφοριών) από το οποίο προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα έλαβε τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία (ΑΦΜ). Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

«....ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση, είναι εικονικά. Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα φορολογικά στοιχεία είναι οι παρακάτω:

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

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

- 3) 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 δηλώσει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών.
- 4) Δεν υπέβαλλε 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 υπέβαλλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών, αυτές περιέχουν μόνο πελάτες και δεν υπάρχει ούτε ένας προμηθευτής στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Εξόδων και Δαπανών.
- 5) Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών.
- 6) Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Έλεγχου της υπηρεσίας μας αλλά και του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής.
- 7) 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 αριθμ. πρωτ./9-11-2018 απαντητικό έγγραφο του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Μισθωτών Πειραιά.
- 8) Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο.
- 9) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ούτε μεταφορικό μέσα.
- 10) Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει έργα, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.
- 11) Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.
- 12) Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, από ένορκη βεβαίωση της αδελφής του, λόγω προβλημάτων υγείας και αλκοολισμού δεν ήταν σε θέση, όχι μόνο να διοικήσει μία τέτοια επιχείρηση, αλλά ούτε καν να εργασθεί.
- 13) Ο φερόμενος, ως διαχειριστής της ελεγχόμενης και μοναδικός εταίρος, και της απεβίωσε στις 16/12/2016 και ο θάνατος του δηλώθηκε στο ΤΑ Καλλιθέας.
- 14) Δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί από τον έλεγχο, η, πλησιέστερη συγγενής (κληρονόμος) του μοναδικού εταίρου της ελεγχόμενης, βάσει των στοιχείων της υπηρεσίας μας.
- 15) Έχει κριθεί ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου στην από 17.4.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο 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. ...»

Κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./11-09-2019 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα να προσκομίσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013,

τα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για την ίδια περίοδο, τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων και τον τρόπο μεταφοράς των εμπορευμάτων τα οποία αναγράφονται σε αυτά, τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά καθώς και τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν για το ελεγχόμενο έτος 2013, προσκομίστηκαν τα ακόλουθα:

- Ισοζύγια Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013,
- Ημερολόγιο εγγραφών διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013,
- 23 Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής εκδόσεως της εταιρίας,
- 16 Φορτωτικές για συναλλαγές με την εταιρία με ΑΦΜ: (γραφείο μεταφορών ο «.....») προς απόδειξη της μεταφοράς των αναγραφόμενων επί των τιμολογίων της εμπορευμάτων,
- 7 Φορτωτικές, εκδόσεως του κ. με ΑΦΜ: προς απόδειξη της μεταφοράς των αναγραφόμενων επί των τιμολογίων της εμπορευμάτων,
- Συναφθέντα Ιδιωτικά συμφωνητικά συμβάσεων υπεργολαβίας,
- Αποδείξεις πληρωμής από την ελεγχόμενη επιχείρηση προς την επιχείρηση

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ:

«...5.2.2.1 Ως προς τα Φορολογικά στοιχεία (Φορτωτικές) εκδόσεως με ΑΦΜ:

- > Οι φορτωτικές φέρουν ίχνη θεώρησης Από την έρευνα στο σύστημα TAXIS προέκυψε, ότι οι ανωτέρω φορτωτικές δεν έχουν λάβει αριθμό πράξης θεώρησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του φερόμενου ως εκδότη κ. (Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών) και κατά συνέπεια είναι πλαστές. Τα μόνα φορολογικά βιβλία και στοιχεία που έχουν θεωρηθεί στο όνομα με ΑΦΜ: είναι μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων με αριθμό πράξης θεώρησης/01-07-2010 και βιβλιάριο συντήρησης Φ.Τ.Μ. με αριθμό πράξης θεώρησης/01-07-2010.
- > Ο φερόμενος ως εκδότης των φορτωτικών, κ., έκανε έναρξη εργασιών στις 16-06-2010 στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με έδρα στην Από το υποσύστημα μητρώου του TAXIS, διαπιστώθηκε ότι έχει δηλώσει ως κύρια δραστηριότητα του «ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ ΕΛΑΙΩΝ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ, ΒΑΡΕΩΝ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ Π.Δ.ΚΑ». Ως δευτερεύουσες δραστηριότητες δήλωσε τις κάτωθι:
 - ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΓΙΑ ΚΙΝΗΤΗΡΕΣ (ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΑΥΤΩΝ ΤΩΝ ΣΚΑΦΩΝ).
 - ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ ΕΛΑΙΩΝ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ, ΒΑΡΕΩΝ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ Π.Δ.Κ.Α.
 - ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΡΥΚΤΕΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν έχει δηλωθεί δραστηριότητα γραφείο μεταφορών.

Όπως διαπιστώθηκε από το Πληροφοριακό σύστημα οχημάτων και τελών κυκλοφορίας ο κ. που φέρεται ότι εξέδωσε τις επίμαχες φορτωτικές δεν έχει στην κατοχή του κανένα μεταφορικό μέσο.

Τα μεταφορικά μέσα, ο αριθμός κυκλοφορίας των οποίων αναγράφεται στις φορτωτικές που έχουν εκδοθεί το έτος 2013, δεν ανήκουν στον κ. Πιο συγκεκριμένα:

- Στο Πληροφοριακό σύστημα οχημάτων και τελών κυκλοφορίας δεν υπάρχουν στοιχεία για το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Το όχημα δεν είναι υπαρκτό.
- Το με αριθμό κυκλοφορίας όχημα ανήκε κατά το υπό κρίση έτος 2013 στον κ. με ΑΦΜ:

Στις περισσότερες εκδοθείσες φορτωτικές δεν αναγράφονται λεπτομέρειες των μεταφερόμενων εμπορευμάτων (τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών) ως οριζόμενα στις παραγρ. 1-10 του άρθρου 8 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

Η ελεγχόμενη δήλωσε ως προμηθευτή της στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. τον με ΑΦΜ: για λήψη από αυτόν 16 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 13.300,00€. Ο κος δεν υπέβαλλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για την ελεγχόμενη χρήση 2013.

.....

Τέλος, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο άλλα φορολογικά στοιχεία (π.χ. εισιτήρια ακτοπλοϊκά) που να αποδεικνύουν την μεταφορά των αναγραφόμενων στα τιμολόγια ειδών από την έδρα της εταιρίας «» (.....) στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης «» (.....).

Από τις ανωτέρω επισημάνσεις σχετικά με τις εκδοθείσες φορτωτικές, δεν προκύπτει η φυσική μεταφορά των ειδών που αναγράφονται στα ΤΙΜ-ΔΑ εκδόσεως της εταιρίας, από την έδρα της επί της οδού στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης,, ούτε σε κάποια εργοτάξια από τεχνικά έργα που βρισκόταν σε εξέλιξη κατά την υπό κρίση περίοδο.

5.2.2.2 Ως προς τα Φορολογικά στοιχεία (Φορτωτικές) εκδόσεως με ΑΦΜ:

> Ο κ. δεν διαθέτει Α.Φ.Μ. **είναι πρόσωπο ανύπαρκτο** καθώς δεν υπάρχει καταχωρημένο στο σύστημα TAXIS φυσικό πρόσωπο με τα στοιχεία αυτά.

Ο Α.Φ.Μ. που αναγράφεται στις φορτωτικές ανήκει στον κ. ο οποίος έχει κάνει έναρξη εργασιών στις 29/09/2005, έχει έδρα στην οδό και αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων.

> Υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και πρόκειται για υπαρκτή και ενεργή επιχείρηση.

> Το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό αυτοκίνητο δημοσίας χρήσης ανήκει στο κ. από τις 28-09-2005 μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης.

> Η επιχείρηση του κ. δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για το έτος 2013. Δηλώθηκε ως προμηθευτής από δύο (2) επιχειρήσεις

αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ρόδου, μία εκ των οποίων είναι η ελεγχόμενη «..... με ΑΦΜ:».

> Στις όλες τις εκδοθείσες φορτωτικές δεν αναγράφονται λεπτομέρειες των μεταφερόμενων εμπορευμάτων (τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών) ως οριζόμενα στις παραγρ. 1-10 του άρθρου 8 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

> Η ελεγχόμενη δήλωσε ως προμηθευτή της στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. τον με ΑΦΜ: για λήψη από αυτόν 7 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 4.900,00€. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το ΑΦΜ ανήκει στον κο ο οποίος δεν υπέβαλλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για την ελεγχόμενη χρήση 2013.

.....

Τέλος, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, άλλα φορολογικά στοιχεία (π.χ. εισιτήρια ακτοπλοϊκά) από την ελεγχόμενη εταιρεία που να αποδεικνύουν την μεταφορά των ειδών από την έδρα της εταιρίας στην έδρα της (Ρόδος).

Από τις ανωτέρω επισημάνσεις σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία των φορτωτικών, δεν προκύπτει η φυσική μεταφορά των αναγραφόμενων στα ΤΙΜ-ΔΑ ειδών, εκδόσεως της εταιρίας, από την έδρα της επί της οδού στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας,, ούτε σε κάποια εργοτάξια από τεχνικά έργα που είχε σε εξέλιξη η εταιρεία

5.2.2.3 Ως προς τις πληρωμές

Όπως αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω (βλ. κεφάλαιο 4.2.1.4 Αποδείξεις Πληρωμής), από το έτος εκδόσεων των τιμολογίων της (2013) μέχρι σήμερα, έχουν γίνει πληρωμές ύψους 311.533,506, σύμφωνα με τα φωτοαντίγραφα των παραστατικών που προσκομίστηκαν.

Το υπόλοιπο της οφειλής της εταιρείας προς την εταιρία, ύψους 274.113,61€ παραμένει ανεξόφλητο μέχρι σήμερα.

.....

Ανακεφαλαιώνοντας, η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε το έτος 2013 εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο 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.

Οι φορτωτικές με τις οποίες "υποτίθεται" έχει γίνει η μεταφορά των αναγραφόμενων στα τιμολόγια ειδών όσον αφορά τον εκδότη, είναι πλαστές και εικονικές στο σύνολο τους διότι οι συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, ενώ οι φορτωτικές με εκδότη τον είναι εικονικές στο σύνολο τους και όλα τα στοιχεία που αναγράφονται σ' αυτές αποδεικνύουν ότι δεν πραγματοποιήθηκε η φυσική μεταφορά των υλικών από στη

Το υπόλοιπο οφειλής της εταιρείας προς την εταιρία, παραμένει ανεξόφλητο μέχρι σήμερα, 6 χρόνια μετά την υποτιθέμενη συναλλαγή.

Τέλος, από την Υπηρεσία μας διενεργήθηκε έλεγχος και σε λοιπές επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....». Οι επιχειρήσεις αυτές αποδέχτηκαν την εικονικότητα των στοιχείων αυτών και καταλογίστηκαν εις βάρος τους τα αντίστοιχα πρόστιμα.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα τιμολόγια που έλαβε η εταιρεία με την επωνυμία «.....» το έτος 2013 από την εταιρία «.....» είναι εικονικά για το σύνολο των συναλλαγών. Οι φορτωτικές εκδόσεως του κ. για το έτος 2013 είναι πλαστές και εικονικές για το σύνολο των συναλλαγών ενώ οι φορτωτικές εκδόσεως του κ. είναι εικονικές για το σύνολο των συναλλαγών. ...»

Εν συνεχεία, επιδόθηκαν στις 18/11/2019, κατόπιν της από 12/09/2019 εξουσιοδότησης του διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης, στον κο με ΑΔΤ:, λογιστή της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα παρακάτω:

1. Το με α/α καταχώρησης/15-11-2019 Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων,
2. Ο με α/α καταχώρησης/1/2019 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013),
3. Ο με α/α καταχώρησης/2/2019 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2013,
4. Ο με α/α καταχώρησης/3/2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 7 §3 & 5 - ν. 4337/2015 για τη χρήση 2013,
5. Ο με α/α καταχώρησης/4/2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου ΦΠΑ για την χρήση 2013,
6. Ο με α/α καταχώρησης/5/2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Ειδικής Κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν. 1882/1990 για την χρήση 2013,

Με το ανωτέρω σημείωμα δόθηκε η δυνατότητα στον φορολογούμενο να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση του.

Στις 04/12/2019, με την με αριθμό πρωτ./4-12-2019 αίτηση, ζητήθηκε κατόπιν εξουσιοδότησης του διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης, από τον λογιστή κο, παράταση μιας εβδομάδας (έως 16/12/2019) προκειμένου η επιχείρηση να συλλέξει στοιχεία κρίσιμα για την υπόθεση. Η αίτηση έγινε αποδεκτή για λόγους υγείας του διαχειριστή και από την Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ χορηγήθηκε παράταση έως 16/12/2019.

Επιπρόσθετα, στις 13/12/2019 υποβλήθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ./13-12-2019 αίτημα παράτασης και χορήγησης προθεσμίας από το ετερόρρυθμο μέλος της ελεγχόμενης επιχείρησης και κατάσταση υγείας του συζύγου της προσκομίζοντας και ιατρικές γνωματεύσεις, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό καθώς είχε δοθεί ήδη παράταση με την υπ' αριθμ. πρωτ./4-12-2019 αίτησης για τους ίδιους λόγους

Όπως αναφέρεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου:

«.....Στις 16/12/2019 υποβλήθηκε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ./16-12-2019 Υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση ελέγχου και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής. Επί του Υπομνήματος ο έλεγχος παραθέτει τα ακόλουθα:

Επί της ΠΡΩΤΗΣ ΣΚΕΨΗΣ: ΠΕΡΙ ΜΗ ΑΣΚΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΑΝΤΙΚΡΟΥΣΗ

.....

Στις 4/12/2019, με την υπ' αριθμ. πρωτ./4-12-2019 αίτηση του εξουσιοδοτημένου λογιστή της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο οποίος μας ενημέρωσε για το πρόβλημα υγείας του διαχειριστή, δόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας παράταση οκτώ (8) ημερολογιακών ημερών, ήτοι μέχρι τις 16/12/2019, προκειμένου να απαντήσει η επιχείρηση επί των διαπιστώσεων όπως αυτές αναγράφονται στο με αριθμό/15-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επιδόθηκε στον ανωτέρω στις 18/11/2019 ημέρα Δευτέρα και ώρα 11:03.

Στις 13/12/2019 ακολούθησε νέο αίτημα για παράταση λόγω προβλημάτων υγείας, από το ετερόρρυθμο μέλος της ελεγχόμενης, κα, με το οποίο προσκομίστηκαν και ιατρικές γνωματεύσεις προς απόδειξη της κατάστασης υγείας του διαχειριστή και το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ./13-12-2019. Επί του ανωτέρω αιτήματος ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας απεφάνθη αρνητικά καθώς για τους ίδιους λόγους είχε ήδη χορηγηθεί παράταση κατόπιν προηγούμενου αιτήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, η άποψη περί μη άσκησης του δικαιώματος για αντίκρουση δεν γίνεται αποδεκτή από τον έλεγχο επειδή:

Με το υπ' αριθμ. πρωτ./11-09-2019 Αίτημα Παροχής πληροφοριών (επιδόθηκε στις 13/11/2019), ο διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης έλαβε γνώση για τον φορολογικό έλεγχο ο οποίος διενεργείται από την Υπηρεσία μας. Ανταποκρινόμενος, χορήγησε, μέσω εκπροσώπου του, στον έλεγχο **μόνο** στοιχεία τα οποία αφορούσαν συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» και **όχι** στοιχεία για συναλλαγές με λοιπές επιχειρήσεις όπως ζητήθηκε με το ανωτέρω αίτημα, γεγονός το οποίο αποδεικνύει ότι ήταν γνώστης πως οι εν λόγω συναλλαγές ήταν "προβληματικές". Επιπλέον, από την ημερομηνία επίδοσης του αιτήματος, ήτοι στις 13/09/2019, έως την ημερομηνία εκδήλωσης του προβλήματος υγείας στις 27/09/2019, λαμβανομένου υπόψη ότι γνώριζε πως πρέπει να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την επιχείρηση-καθώς ο ίδιος επέλεξε να προσκομίσει μόνο αυτά τα φορολογικά στοιχεία στον έλεγχο - υπήρχε **χρονικό περιθώριο δύο (2) εβδομάδων** να συλλέξει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία, να παράσχει επεξηγήσεις και να προσκομίσει λοιπά έγγραφα.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί μη άσκησης του δικαιώματος για αντίκρουση τον οποίο η ελεγχόμενη επικαλείται στο Υπόμνημα, ήτοι το γεγονός ότι δεν χορηγήθηκαν αντίγραφα των εγγράφων όπως αυτά αναγράφονται στο υπ' αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, τα οποία όπως ισχυρίζεται αποτελούν δημόσια έγγραφα κ στα οποία ο πολίτης έχει πρόσβαση κατόπιν αιτήματος του, ο έλεγχος παραθέτει τα ακόλουθα:

- Μέχρι τη σύνταξη της παρούσης δεν υποβλήθηκε κανένα αίτημα από την ελεγχόμενη επιχείρηση για χορήγηση αντιγράφων των αναγραφόμενων στο με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, εγγράφων. Συνεπώς ο ισχυρισμός της περ. ΙΙΙ περί μη χορήγησης του με αρ. πρωτ.ΕΞ 2019 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (εσωτερικό/2019 Δελτίο Πληροφοριών) δεν ευσταθεί καθώς, εάν η ελεγχόμενη είχε υποβάλλει αίτημα, θα της είχε χορηγηθεί το ανωτέρω έγγραφο αφού αφορά την ίδια και έχει δικαίωμα πρόσβασης σε αυτό σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.
- Ως προς τις λοιπές περιπτώσεις, ήτοι τις Ι, ΙΙ, ΙV, V, VI και VIII, οι οποίες αφορούν αντίστοιχα: την Έκθεση Ελέγχου που έχει συντάξει από τις 23/07/2014 η Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά για την ".....", την από 17/4/2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, σε βάρος της ".....", το με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ2018 ΕΜΠ/17-9-2018 έγγραφο προς την Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης- Τμήμα Γ Τελωνειακών Εφαρμογών, την ένορκη κατάθεση της αδελφής του διαχειριστή της "....." κ. και λοιπά έγγραφα τα οποία μνημονεύονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, αποτελούν έγγραφα άλλων Υπηρεσιών εντός των οποίων περιλαμβάνονται και στοιχεία λοιπών επιχειρήσεων και φορολογούμενων και για τα οποία ισχύει το φορολογικό απόρρητο σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 4174/2013 και συνεπώς η Υπηρεσία μας δεν είναι αρμόδια για τη χορήγηση τους.
- Τόσο στο με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου όσο και στην παρούσα έκθεση ελέγχου παρατίθενται αναλυτικά τα γεγονότα και τα συμπεράσματα, όπως αυτά έχουν διεξαχθεί από τους ελέγχους που διενήργησε η Υπηρεσία μας για την ελεγχόμενη επιχείρηση και η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εκδότηρια επιχείρηση ".....".

Από όλα όσα παρατέθηκαν παραπάνω, ο έλεγχος κρίνει τον ισχυρισμό περί μη άσκησης του δικαιώματος για αντίκρουση αβάσιμο καθώς ακολουθήθηκαν οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον νόμο, δόθηκαν οι νόμιμες προθεσμίες και χορηγήθηκε για λόγους υγείας επιπλέον παράταση οκτώ (8) ημερών (έως 16/12/2019) προς διευκόλυνση της ελεγχόμενης επιχείρησης.....

Επί της ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΣΚΕΨΗΣ: ΠΕΡΙ ΚΑΛΟΠΙΣΤΟΥ ΛΗΠΤΗ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./16-12-2019 Υπόμνημα, η ελεγχόμενη επιχείρηση ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και έπραξε ότι ήταν δυνατόν προκειμένου να διασφαλίσει ότι θα συναλλαχθεί με μία υπαρκτή επιχείρηση η οποία νομότυπα συστάθηκε, είχε εν τοις πράγμασι τη δυνατότητα να της προμηθεύσει τα εμπορεύματα που συμφωνήσαν παραδοτέα στην αποθήκη και να την τιμολογήσει σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παραθέτοντας και τις πράξεις στις οποίες προέβη προκειμένου να διασφαλίσει την ύπαρξη την αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης.

Ωστόσο, στο Υπόμνημα αναφέρεται ότι η επαφή με τον κο πραγματοποιήθηκε σε εργοτάξιο της, στο οποίο ο ίδιος επισκέφτηκε τον διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σε κανένα σημείο του Υπομνήματος δεν γίνεται μνεία για την εξακρίβωση ύπαρξης της έδρας της επιχείρησης, κίνηση απαραίτητη ενός επαγγελματία ο οποίος επιθυμεί να

διασφαλιστεί αφού πρόκειται μέσω της συνεργασίας αυτής να καταβάλλει το καθαρό ποσό των 504.868,20€!

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η έδρα δεν υφίσταται.

Σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την εταιρία με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ:», η εκδότρια επιχείρηση **είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.** Το βάρος συνεπώς περί αποδείξεως του αντιθέτου μετατίθεται στον λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό περί καλής πίστεως του λήπτη καθώς δεν παρασχέθηκαν οι απαραίτητες επεξηγήσεις και στοιχεία που να την αποδεικνύουν.

Επί της ΤΡΙΤΗΣ ΣΚΕΨΗΣ: ΠΕΡΙ ΠΛΗΜΜΕΛΟΥΣ ΚΑΙ ΜΗ ΑΡΤΙΑΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΣΥΝΑΚΟΛΟΥΘΑ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτελεί το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ρόδου/5-3-2019 - εσωτερικό/2019 Δελτίο Πληροφοριών) με το οποίο μας απεστάλη λόγω αρμοδιότητας φάκελος με αριθμό υπόθεσης/16-01-2019 με επισυναπτόμενα το υπ' αριθμ./16-01-2019 οίκοθεν Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και το από 4-2-2019 Δελτίο Πληροφοριών που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Κατόπιν του ανωτέρω εγγράφου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./12-03-2019 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Από τον έλεγχο ακολουθήθηκαν όλες οι διαδικασίες όπως αυτές ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις. Επιδόθηκε αίτημα παροχής πληροφοριών ως οριζόμενα στο άρθρο 14 του Ν. 4174/2013, πραγματοποιήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005), και τις § 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α7ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β' 706/25.5.2005) και της ΠΟΑ. 1159/22-07-2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011) και της ΠΟΑ. 1159/22-07-2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011), πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος της ελέγκτριας της Υπηρεσίας μας στην έδρα της επιχείρησης και κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 τα αποτελέσματα του ελέγχου τα οποία σαφώς, ειδικώς και επαρκώς αιτιολογήθηκαν.

Εξάλλου, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, σύμφωνα με την Απόφαση ΣτΕ 505/2012, η φορολογική αρχή, με την έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, απέδειξε ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές. Συνεπώς ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, κάτι το οποίο δεν συνέβη στην υπό κρίση υπόθεση ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό περί πλημμελούς και μη άρτιας διενέργειας του ελέγχου και συνακόλουθα της έκθεσης διαπιστώσεων.

Επί της ΤΕΤΑΡΤΗΣ ΣΚΕΨΗΣ: ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΕΞΟΦΛΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ

Σύμφωνα με τα αποδεικτικά πληρωμών, τα οποία προσκομίστηκαν μέχρι τη σύνταξη της παρούσης στον έλεγχο, έχουν γίνει εξοφλήσεις ύψους 311.533,506 αρχής γενομένης την 18/12/2014 (κ όχι το έτος 2013 όπως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη), και εκκρεμούν εξοφλήσεις ύψους 274.113,616 για τις οποίες δεν έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα αποδείξεις στον έλεγχο.

Επί της ΠΕΜΠΤΗΣ ΣΚΕΨΗΣ: ΠΕΡΙ «ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ» ΤΩΝ ΦΟΡΤΩΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

Όπως αναλυτικά έχει παρατεθεί στο κεφάλαιο 5.2.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ της παρούσης, από τις προσκομισθείσες φορτωτικές, τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση καταχώρησε στα βιβλία της, δεν προκύπτει η φυσική μεταφορά των αναγραφόμενων στα ΤΙΜ-ΔΑ ειδών, εκδόσεως της εταιρίας, από την έδρα της επί της οδού στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρίας, οδός Στον έλεγχο δεν παρασχέθηκαν λοιπά στοιχεία π.χ. εισιτήρια ακτοπλοϊκά, προς απόδειξη του αντιθέτου.

Επιπρόσθετα, ο ισχυρισμός ότι στα εκδοθέντα από την ελεγχόμενη Δελτία Αποστολής, αναγραφόταν (εκ του περισσού, αφού δεν είχε καμία υποχρέωση) και ο κωδικός είδους που χρησιμοποιούσε η, προκειμένου να γνωρίζει σε ποιο τεχνικό έργο χρησιμοποιήθηκαν οι πρώτες ύλες που προμηθεύτηκε από αυτήν δεν ευσταθεί, καθώς από αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων, από την ελεγχόμενη, Δελτίων Αποστολής με τα αντίστοιχα Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης δεν προκύπτει κάτι τέτοιο.

Επιπλέον ο έλεγχος προσθέτει ότι οι ποσότητες οι οποίες αναγράφονται επί των Δελτίων Αποστολής της ελεγχόμενης ουδεμία σχέση έχουν με τις αναγραφόμενες ποσότητες επί των αντίστοιχων Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης

Ενδεικτικά αναφέρεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Κατόπιν του υπ' αριθμ. /24-6-2013 Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης στο οποίο περιλαμβάνεται αγορά Τσιμεντοσανίδας 2,80m με κωδικό είδους CS01028 ποσότητας 1800m², εκδόθηκε το υπ' αριθμ. /26-8-2013 Δελτίο Αποστολής, σύμφωνα με το οποίο μεταξύ άλλων η ελεγχόμενη μετέφερε Τσιμεντοσανίδα UNIFIX 12.5mm 2,40mm 2,88m² με κωδικό είδους 135.000.0 ποσότητας 11,52m².

Έστω ότι, σύμφωνα με το δίδαγμα της λογικής και της κοινής πείρας, γίνει αποδεκτό πως οι αγορασθείσες ποσότητες δεν πωλήθηκαν απευθείας με ένα Δελτίο Αποστολής αλλά χρησιμοποιήθηκαν σε διάφορα έργα. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η απόκλιση μεταξύ των ποσοτήτων που έχουν αγορασθεί και αυτών που έχουν πωληθεί είναι τεράστια.

Σε συνέχεια του ανωτέρω παραδείγματος, στην περίπτωση των Τσιμεντοσανίδων 2,80m, κατά την χρήση 2013 η ελεγχόμενη αγόρασε από την ποσότητα 9.580 m². Οι ποσότητες Τσιμεντοσανίδων 2,80m στην πλειοψηφία των δικών της εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής κυμαίνονται μεταξύ 11,52m² και 33,60m², ποσότητες οι οποίες ουδόλως συγκλίνουν με τις αγορασθείσες.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν παρασχέθηκαν στον έλεγχο τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς των εμπορευμάτων από τον στην έδρα της ελεγχόμενης

επιχείρησης, ήτοι στη νήσο και ως εκ τούτου ο έλεγχος εμμένει στην άποψη περί εικονικότητας και πλαστότητας των φορτωτικών στοιχείων.

Επί της ΕΚΤΗΣ ΣΚΕΨΗΣ: ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΕΩΣ

Στη σελίδα 31 του Υπομνήματος αναφέρονται τα ακόλουθα:

“Από το παραπάνω συνάγεται ότι η πάγια ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4 πεο. β' του ν. 4337/2015, όπως αυτή ισχύει για το μέλλον (από 1.12.2015). με την οποία ΠΛΕΟΝ ΟΥΔΕΝ ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, είναι ευμενέστερη τόσο εν σχέσει με αυτή του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997[200% της εικονικής αξίας] όσο και στην περίπτωση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' αα' του ν. 4174/2013 (50% της εικονικής αξίας), αλλά όσο και εν σχέσει με τη μεταβατική ρύθμιση τόσο της παρ. 3β, 3γ και 3ε, όσο και της παρ. 4 του άρθρου 7 του ως άνω ν. 4337/2015 (40% της εικονικής αξίας).

Ενόψει αυτών, οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' αα' του ν. 4174/2013 και οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β', γ' και ε' και 4 του ν. 4337/2015 είναι αντίθετες με την υπερνομοθετικής ισχύος αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ολιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης και επομένως είναι ανίσχυρες και ανεφάρμοστες για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων οποτεδήποτε και εάν αυτές οι πράξεις είχαν τελεσθεί πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015.

Κατά συνέπεια η εν λόγω ευνοϊκότερη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' του ν. 4337/2015 πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά και την παρούσα υπόθεση, όπως αυτή ισχύει και εφαρμόζεται για το μέλλον, κατ' εφαρμογή της εν λόγω γενικής αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.”

Επί των ανωτέρω ο έλεγχος παραθέτει τα ακόλουθα:

Με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν μεταβατικές διατάξεις, με τις οποίες ρυθμίστηκε το καθεστώς που διέπει τις παραβάσεις που τελέστηκαν πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου. Στις διατάξεις αυτές προβλέπεται ένα διττό μεταβατικό σύστημα, με κριτήριο διάκρισης τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής του φόρου ή του προστίμου πράξης. Έτσι, για όλες τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν χρονικά πριν από την έναρξη ισχύος του ανωτέρω νόμου (17.10.2015), αλλά δεν έχουν εκδοθεί ακόμη οι καταλογιστικές πράξεις, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις του νόμου αυτού, που προβλέπει μειωμένες κυρώσεις.

.....

Κατόπιν των ανωτέρω, στις εκδοθείσες Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμων εφαρμόστηκε η ευνοϊκότερη κύρωση και είναι νόμιμες. Ως εκ τούτου οι λόγοι τους οποίους η ελεγχόμενη επικαλείται είναι αβάσιμοι κ δεν γίνονται αποδεκτοί από τον έλεγχο. ...»

Κατόπιν, διενεργήθηκε διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος της υπό κρίση χρήσης, σύμφωνα με τον οποίο στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας συνυπολογίστηκε η καθαρή αξία των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας ύψους

523.068,20 €. Επιπροσθέτως, διενεργήθηκε διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ λόγω μη αναγνώρισης στην αξία των δηλωθέντων των φορολογητέων εισροών ΦΠΑ της ανωτέρω αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αρ./14.2.2020 έγγραφο πρόσθετων λόγων που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη άσκηση του δικαιώματος για αντίκρουση. Η ήταν ενεργή επιχείρηση και όχι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και για την εξαγωγή των συμπερασμάτων του ο έλεγχος στηρίχτηκε σε έγγραφα τα οποία δεν επισυνάφτηκαν στις εκθέσεις ελέγχου, γεγονός που επηρεάζει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης που εν προκειμένω δεν ασκήθηκε. Ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας δεν έχει λάβει γνώση των διαπιστώσεων ελέγχου.

2. Καλοπιστία. Η προσφεύγουσα έπραξε ότι ήταν δυνατό προκειμένου να διασφαλίσει ότι θα συναλλαχθεί με μια υπαρκτή επιχείρηση που συστάθηκε νομότυπα και είχε εν τοις πράγμασι τη δυνατότητα να προμηθεύσει τα συμφωνηθέντα εμπορεύματα .

3. Πλημμελής και μη άρτια διενέργεια του ελέγχου και αοριστία των εκθέσεων ελέγχου. Η ήταν υπαρκτή και ενεργή επιχείρηση. Ανυπαρξία ελεγκτικών επαληθεύσεων που επιφέρει αοριστία των εκθέσεων ελέγχου που πρέπει να ακυρωθούν.

4. Προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά εξοφλήσεων μέσω τραπέζης για ποσό συναλλαγών ύψους 311.533,50 € από σύνολο συναλλαγών ύψους 585.647,1 € με την Τα υπό κρίση τιμολόγια έχουν όλα εξοφληθεί με νόμιμο τρόπο γεγονός που αποδεικνύει την αλήθεια των συναλλαγών. Τουλάχιστον για τις συναλλαγές ύψους 311.533,50 € θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι ήταν πραγματικές.

5. Δεν στοιχειοθετείται η εικονικότητα των συναλλαγών με την καθότι τα εμπορεύματα ήρθαν απευθείας στην αποθήκη της προσφεύγουσας και από εκεί απεστάλησαν απευθείας στα έργα με δελτία αποστολής της προσφεύγουσας, τα υλικά ενσωματώθηκαν στα έργα τα οποία αποπερατώθηκαν και μετά τιμολογήθηκαν.

6. Η επιβολή της ειδικής κύρωσης του ν. 1882/90 δεν έχει νομικό έρεισμα και η σχετική προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί. Οι εκδότες των φορτωτικών είναι υπαρκτά πρόσωπα και συνεπώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία ανήκουν οι ανωτέρω οφείλουν να βεβαιώσουν τον αναλογούντα ΦΠΑ σε αυτούς. Επικαλείται τις αρ. 38/2016 και 1004/2019 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας.

7. Η επιβολή προστίμου λόγω μη έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καταργήθηκε με το αρ. 354β' του ν. 4337/15. Η διάταξη αυτή, ως ευνοϊκότερη, εφαρμόζεται και στην υπό κρίση διαφορά.

8. Βάσει της ΠΟΛ. 1097/2016 ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη που αφορά πραγματική συναλλαγή στο σύνολό της νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ εφόσον ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη, ο εκδότης ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, και το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «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.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

8. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της

συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 'Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος': «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος...»

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη (1078820/1526/Α0012/29.8.2007)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα η τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.»

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8§12 του ν. 1882/1990: «Οποίος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που

αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή στην 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ.1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν τίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μὲν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Επειδή στην 1055500/4600/0009Α/ΠΟΛ.1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «....η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις από 20.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ η εκδότρια εταιρεία των 23 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (Τ-ΔΑ) είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.

Ως προς τα Φορολογικά στοιχεία (Φορτωτικές) εκδόσεως της επιχείρησης του προκύπτει ότι είναι πλαστές και εικονικές, καθώς από την εν λόγω επιχείρηση δεν είχε δηλωθεί δραστηριότητα γραφείου μεταφορών και δεν είχε στην κατοχή της κανένα μεταφορικό μέσο, ενώ τα μεταφορικά μέσα, ο αριθμός κυκλοφορίας που αναγράφονται στις φορτωτικές που έχουν εκδοθεί το έτος 2013, δεν ανήκουν στον κ., και συνεπώς δεν προκύπτει ότι η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να παράσχει την εν λόγω δραστηριότητα. Περαιτέρω, δεν προκύπτει η φυσική μεταφορά των ειδών που αναγράφονται στα ΤΙΜ-ΔΑ εκδόσεως της εταιρίας, από την έδρα της επί της οδού στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, ούτε σε κάποια εργοτάξια από τεχνικά έργα που βρισκόταν σε εξέλιξη κατά την υπό κρίση περίοδο.

Ως προς τα Φορολογικά στοιχεία (Φορτωτικές) εκδόσεως του με ΑΦΜ:, προκύπτει ότι ο δεν διαθέτει Α.Φ.Μ. είναι πρόσωπο ανύπαρκτο καθώς δεν υπάρχει καταχωρημένο στο σύστημα TAXIS φυσικό πρόσωπο με τα στοιχεία αυτά. Περαιτέρω, δεν προκύπτει η φυσική μεταφορά των αναγραφόμενων στα ΤΙΜ-ΔΑ ειδών, εκδόσεως της εταιρίας, από την έδρα της επί της οδού στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας,, ούτε σε κάποια εργοτάξια από τεχνικά έργα που είχε σε εξέλιξη η εταιρεία

Επειδή στις από 20.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των αρ.,, &/20.12.19 προσβαλλόμενων πράξεων.

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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

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

εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στο Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου παρατίθενται αναλυτικά τα γεγονότα και τα συμπεράσματα, όπως αυτά προκύπτουν από τους ελέγχους που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ για την προσφεύγουσα επιχείρηση και η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εκδότρια επιχείρηση Το Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και οι σχετικές προσωρινές πράξεις, επιδόθηκαν στις 18/11/2019 στον κο με ΑΔΤ:, βάσει της από 12/09/2019 εξουσιοδότησης του διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης, και δόθηκε η δυνατότητα να διατυπωθούν οι απόψεις της προσφεύγουσας εταιρείας εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση. Περαιτέρω, κατόπιν της με αριθμό πρωτ. /4-12-2019 αίτησης της προσφεύγουσας περί χορήγησης παράτασης στην ανωτέρω προθεσμία προκειμένου η επιχείρηση να συλλέξει στοιχεία κρίσιμα για την υπόθεση, λόγω προβλημάτων υγείας του διαχειριστή της, χορηγήθηκε παράταση έως 16/12/2019, χωρίς η προσφεύγουσα να ανταποκριθεί. Στις 13/12/2019 κατατέθηκε εκ νέου αίτημα παράτασης της προθεσμίας, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό καθώς είχε δοθεί ήδη παράταση με την υπ' αριθμ. πρωτ. /4-12-2019 αίτηση για τους ίδιους λόγους. Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, και δόθηκε η δυνατότητα εντός ευλόγου χρονικού να διατυπωθούν οι απόψεις της προσφεύγουσας, κατόπιν, δε, και της χορήγησης παράτασης στην προθεσμία των 20 ημερών, έως τις 16/12/2019. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή όπως προκύπτει από τις από 20.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αποδεικτικά πληρωμών προς την προς απόδειξη πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών της χρήσης 2013 αφορούν εξοφλήσεις ύψους 311.533,50 €, που πραγματοποιήθηκαν από τις 8.12.14 έως και τις 20.8.15. Σε κάθε περίπτωση από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία των 23 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (Τ-ΔΑ) είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών προς την με τις ανωτέρω πληρωμές είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον, μεταξύ άλλων, ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι αρ.,, & /20.12.19 προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, με την αρ. /20.12.19 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης χρήσης 2013 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα η ειδική κύρωση του άρθρου 8§12 ν. 1882/90, ύψους 4.186,00 € (= 3.059,00 € + 1.127,00 €), λόγω λήψης 16 πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (φορτωτικές) από τον (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής

αξίας ύψους 13.300,00 € (ΦΠΑ 3.059,00 €), και 7 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (φορτωτικές) από τον (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.900,00 € (ΦΠΑ 1.127,00 €).

Επειδή, σύμφωνα με την 1055500/4600/0009Α/ΠΟΛ.1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών η ειδική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 επιβάλλεται στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων και εφόσον δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη ούτε υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί (στον εκδότη), γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, οπότε και ο Φ.Π.Α. θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ως προς τα φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) εκδόσεως του με ΑΦΜ:, προκύπτει ότι ο δε διαθέτει Α.Φ.Μ. και είναι πρόσωπο ανύπαρκτο καθώς δεν υπάρχει καταχωρημένο στο σύστημα TAXIS φυσικό πρόσωπο με τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς επιβλήθηκε η ειδική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, ύψους 1.127,00 €, για τη λήψη 7 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από τον

Επειδή, ως προς τα φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) εκδόσεως της επιχείρησης του, από τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι είναι πλαστές και εικονικές, καθώς από την εν λόγω επιχείρηση δεν είχε δηλωθεί δραστηριότητα γραφείου μεταφορών και δεν είχε στην κατοχή της κανένα μεταφορικό μέσο, ενώ τα μεταφορικά μέσα που αναγράφονται στις φορτωτικές που έχουν εκδοθεί το έτος 2013, δεν ανήκουν στον κ., και συνεπώς δεν προκύπτει ότι η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να παράσχει την εν λόγω δραστηριότητα.

Ως προς την επιβολή της ειδικής κύρωσης της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 για την λήψη των υπό κρίση φορτωτικών από τον, στο από 16.1.20 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ως αιτιολόγηση της επιβολής της εν λόγω ειδικής κύρωσης αναφέρεται ότι για τις υπό κρίση φορτωτικές δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ούτε έχει καταλογιστεί οποιοδήποτε ποσό ΦΠΑ για το έτος 2013.

Όμως, σύμφωνα με τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, ο φερόμενος ως εκδότης των φορτωτικών, κ., έκανε έναρξη εργασιών στις 16-06-2010 στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με έδρα στην οδό, με δηλωμένη ως κύρια δραστηριότητα 'ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ ΕΛΑΙΩΝ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ, ΒΑΡΕΩΝ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ Π.Δ.ΚΑ' και ως δευτερεύουσες δραστηριότητες 'ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΓΙΑ ΚΙΝΗΤΗΡΕΣ (ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΑΥΤΩΝ ΤΩΝ ΣΚΑΦΩΝ)', 'ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ ΕΛΑΙΩΝ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ, ΒΑΡΕΩΝ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ Π.Δ.Κ.Α' και 'ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΡΥΚΤΕΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ', και θεωρημένη μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων με αριθμό πράξης θεώρησης/01-07-2010 και βιβλιάριο συντήρησης Φ.Τ.Μ. με αριθμό πράξης θεώρησης/01-07-2010.

Συνεπώς, όσον αφορά την επιβολή της ειδικής κύρωσης της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/199 για τη λήψη των υπό κρίση 16 φορτωτικών εκδόσεως του, δεν προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ότι πληρείται η προϋπόθεση της 1055500/4600/0009Α/ΠΟΛ.1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών της μη ύπαρξης

δυνατότητας βεβαίωσης του ΦΠΑ ύψους 3.059,00 € στον εκδότη λόγω ανυπαρξίας του εκδότη, και συνεπώς εσφαλμένα επιβλήθηκε η υπό κρίση ειδική κύρωση για τις εν λόγω φορτωτικές. Ως εκ τούτου, η αρ/20.12.19 πράξη πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- A. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς την αρ./20.12.19 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης χρήσης 2013, και την τροποποίηση αυτής σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.
- B. Την απόρριψη αυτής ως προς τις λοιπές πράξεις και ισχυρισμούς.

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

- Η με αριθμό/20.12.19 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2013
Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 209.227,28 € (=504.868,20 € X 40% + 13.300,00 € X 40% + 4.900,00 € X 40%)
- Η με αριθμό/20.12.19 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης χρήσης 2013
Ειδική Κύρωση αρ. 8§12 ν. 1882/90 1.127,00 €
- Η με αριθμό/20.12.19 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2013
Πρόστιμο άρθρου 79 του ν. 4472/2017 42.482,46 € (= 80.778,91 € X 50% + 3.059,00 € X 50% + 1.127,00 € X 50%)
- Η με αριθμό/20.12.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2013

Διαφορά φόρου	135.997,73 €
Πρόστιμο αρ. 49 ν. 4509/17	139.479,27 €
Σύνολο για Καταβολή	275.477,00 €

- Η με αριθμό/20.12.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013

Χρεωστικό υπόλοιπο	84.964,91 €
Πρόστιμο αρ. 49 ν. 4509/17	87.140,02 €
Σύνολο για Καταβολή	172.104,93 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

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.