



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 10/ 04/ 2020

Αριθμός Απόφασης 738

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)

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 **09/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που εδρεύει στο κατά:

-Της υπ' αριθμ. /**06-11-2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αγίων Αναργύρων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

-Της υπ' αριθμ. /**06-11-2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013

), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

- Της υπ' αριθμ./06-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, για το οικονομικό έτος 2014,

- Της υπ' αριθμ./06-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013,

-Της υπ' αριθ./06-11-2019 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων 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 **09-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 αριθ./25-06-2019 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./03-07-2019), α) το από 06-06-2019 Πληροφοριακό Δελτίο και β) την από 16-05-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4337/2015 από τα οποία προέκυπταν, ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, έλαβε τριάντα (30) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής για την χρήση 2013, με εκδότη την ατομική επιχείρηση -ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διενήργησε έλεγχο για την φορολογική περίοδο 01/01 -31/12-2013 με την υπ' αριθ./26-08-2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. για ΚΒΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση και το Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συνέταξε και επέδωσε νόμιμα το υπ' αριθ./09-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1

του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση, στις 30-10-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας επιχείρησης εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 06-11-2019 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 4) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΒΣ

-Την υπ' αριθμ. /06-11-2019 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 28.159,20€ (70.398,00€χ 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τριάντα (30) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 70.398,00€ πλέον ΦΠΑ 16.191,54€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρηση -ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ. /06-11-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54-ν.4174/2013), για το φορολογικό έτος 2019, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00€, διότι:

δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. /28-08-2019 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΒΣ και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. δ', §2 περ. γ' του ΚΦΔ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ. /06-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 28.467,09€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 22.878,23€, ήτοι συνολικού ποσού 45.345,32€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 72.398,00€

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./06-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/ 2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 16.191,54€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 16.487,85€, ήτοι συνολικού ποσού 32.679,39€.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./06-11-2019 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 8.095,77€ (€16.191,54x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 3 παρ.3 περ.β' του ν. 4337/2015 και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του ν. 4337/2015 &ΦΠΑ να ακυρωθούν.

- Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.

-Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση (άρθρο 20 παρ. 2Σ).

-Ότι η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα, οι συναλλαγές που έγιναν δεν είναι εικονικές .

-Ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εξεδόθησαν στις 06-11-2019, συνεπώς δεδομένου ότι ο τόκος πρέπει να υπολογιστεί από 01-01-2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, θα πρέπει εν προκειμένω να υπολογισθεί επιτόκιο επί 70 μηνών.

Με βάση τα προαναφερόμενα, πρέπει να περιορισθούν οι επιβληθέντες εις βάρος της προσφεύγουσας, πρόσθετοι φόροι σε ποσοστό 50% της διαφοράς του οφειλόμενου κύριου φόρου, και ο τελικώς επιβληθείς πρόσθετος φόρος να προσδιοριστεί στο ποσό των 11.233,54€ (22.467,09€ x 50%) στη φορολογία

εισοδήματος και 8.905,77€ (16.191,54€ χ 50%) στον ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3§3.β' ν.4337/15** όριζε ότι :

β'. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (καταργείται.)

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54 §1.θ ν.4174/13** (ως ίσχυε) ορίζεται ότι :

Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 §3περ.β',ζ' & § 5 του Ν. 4337/2015** (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «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:

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.

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 τις διατάξεις του **άρθρου 79 §1** του Ν. 4472/2017 ορίζεται ότι:

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.

.....

Στην προκείμενη περίπτωση, η διάταξη του άρθρου 3 §3.β' του ν.4337/15 αναφέρεται στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την οποία πλέον εφαρμόζεται το άρθρο 58Α §1 ν.4174/13 ήτοι το μισό του ΦΠΑ που αναλογεί στα μη εκδοθέντα στοιχεία. Η σχετική παράθεση δεν αφορά τον παρόντα έλεγχο καθόσον δεν διαπιστώθηκε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αλλά λήψη εικονικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις πλήρεις αιτιολογημένες, καθόσον, στις από 06-11-2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισόδημα, ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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 εμπειριστатωμένα 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, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε δια συστημένης επιστολής στην προσφεύγουσα στις 14-10-2019, το υπ' αριθ./09-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις 30-10-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις της .

και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

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 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, όπως καταγράφονται στην από 16-05-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ),Ν.4337/2015 της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και στις από 06-11-2019 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, ότι:

« **A.....1.** Η επιχείρηση, η οποία δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων της ότι έχει λάβει τη φορολογική χρήση 2013 από την, 13 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 747.106,83 ευρώ, δεν ευρέθη σε καμία από τις δηλωθείσες στη φορολογική διοίκηση διευθύνσεις, εμφανίζει οφειλές ύψους 320.610,28 ευρώ, 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 Δ.Ο.Υ. παραβάσεις έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για τη φορολογική χρήση 2013.

2. Η καταγγέλλεται ότι πουλούσε φορολογικά στοιχεία σε επιχειρήσεις.

3. Η δεν ευρέθη ούτε στη δηλωμένη έδρα της επιχείρησής της, ούτε στις δηλωμένες διευθύνσεις στη φορολογική διοίκηση, ούτε ευρέθη σε κάποια άλλη γνωστή διεύθυνση διαμονής ή δραστηριότητάς της, κατά την αναζήτησή της από το ΣΔΟΕ.

4. Η εκπρόσωπος της ιδιοκτήτριας του χώρου που ενοικίαζε 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 επιχείρησής της στις αρχές του 2012.

5. 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.

6. Η δεν πραγματοποίησε εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από ενάρξεώς της.

7. Η δεν ανταποκρίθηκε τόσο στην πρόσκληση για έλεγχο-διάθεση λογιστικών αρχείων της Δ.Ο.Υ. όσο και σε παλαιότερα αιτήματα του ΣΔΟΕ και της Α ΔΟΥ Αθηνών.

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

9. 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 και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της εκδότριας για τη φορολογική χρήση 2013, είναι εικονικά.

Η εκδότρια 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..... »

.....
« **Β.** Για την λήπτρια επιχείρηση με ΑΦΜ, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και σε άλλες περιπτώσεις στην ίδια ημέρα εκδίδονται περισσότερα του ενός τιμολόγια φέροντα συνεχόμενη αρίθμηση ώστε η εξόφληση τοις μετρητοίς βάσει του ορίου των 3.000,00€ να είναι σύννομη ενώ η έκδοση πολλαπλών τιμολογίων την ίδια ημέρα με την κατάτμηση συναλλαγής να ανέρχεται στο όριο εξόφλησης μετρητών επιβεβαιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών. Εξαιρουμένου ενός τιμολογίου η τιμολόγηση ανέρχεται στο όριο των 3.000,00€ με απόκλιση λίγων ευρώ.

Κατά συνέπεια λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη εκδότρια με ΑΦΜ, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση και δεν ήταν σε θέση να πωλήσει τα περιγραφόμενα είδη στα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 70.398,00€ καθόσον την χρήση 2013 δεν ήταν υπαρκτή στην έδρα της, δεν υπάρχουν εισροές εμπορευμάτων εσωτερικού, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, εισαγωγές οι οποίες να υποστηρίξουν τις περιγραφόμενες πωλήσεις, η δε απασχόληση μιας μόνο εργαζόμενης και η μη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών επιβεβαιώνει την εικονικότητα των στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 70.398,00€..... »

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 16-05-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Εφαρμογής

διατάξεων του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4337/2015 της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και στις από 06-11-2019 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, 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 επιχείρηση 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, Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι έγινε λανθασμένος υπολογισμός των προσαυξήσεων των Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ ήτοι οι τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ έπρεπε να υπολογιστούν για διάστημα 70 μηνών και όχι για 71 μήνες. Από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι, ο σχετικός ισχυρισμός είναι λανθασμένος καθόσον από την 1.1.2014 μέχρι την έκδοση των πράξεων μεσολαβούν εβδομήντα ένα μήνες (βλέπε ανάλυση στις πράξεις).

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», », με τις διατάξεις **του άρθρου 58§2** του ίδιου νόμου ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. .» με τις διατάξεις **του άρθρου 59§2** του ίδιου νόμου ότι: «2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.» και με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του ίδιου νόμου, ότι: «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις **του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις,

10

χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Στην προκειμένη περίπτωση για την κρινόμενη χρήση 2013, οι διατάξεις των άρθρων 58, 58α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ είναι ευμενέστερες των αντιστοίχων του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 που επιβάλλει αντί του πρόσθετου φόρου του ως άνω άρθρου, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58,58α παρ. 2 ή 59 πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Συγκεκριμένα στην υπ' αριθ./06-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος όσον αφορά στο ποσό του πρόσθετου φόρου των 22.878,23€ που επιβλήθηκε, προέκυψε κατόπιν της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49§1 ν. 4509/2017, κύρωση που είναι ευμενέστερη από το ποσό των 26.960,51€ που θα προέκυπτε δυνάμει του άρθ. 1 του Ν. 2523/1997 (βλέπε ανάλυση από την ανωτέρω πράξη).

Επιπλέον, στην υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α όσον αφορά στο ποσό του πρόσθετου φόρου των 16.487,85€ που επιβλήθηκε, προέκυψε κατόπιν της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49§1 ν. 4509/2017, κύρωση που είναι ευμενέστερη από το ποσό των 19.429,85€ που θα προέκυπτε δυνάμει του άρθ. 1 του Ν. 2523/1997 (βλέπε ανάλυση από την ανωτέρω πράξη).

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις των ανωτέρω νόμων, ορθώς εκδόθηκαν οι ανωτέρω πράξεις, ως όφειλε η Δ.Ο.Υ με την ευμενέστερη διάταξη για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις και συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 16-05-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4337/2015 της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και στις από 06-11-2019 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./09-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η

επιχείρηση με ΑΦΜ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015 : $70.398,00\text{€} \times 40\% = 28.159,20\text{€}$

Φορολογικό έτος 2019

-Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013: 250,00€

Β.ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	22.467,09
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	22.878,23
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.345,52

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2013
Διαφορά φόρου	16.191,54
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	16.487,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.679,39

Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2013

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: 8.095,77€($16.191,54 \times 50\%$)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην

υπόχρεη

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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 .