



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 11/ 05/ 2021

Αριθμός Απόφαση 1538

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

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 **30-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ, κάτοικος-....., οδός αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ. /...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 - ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ 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 **30-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε

εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 §§ 3 & 5 - ν.4337/2015), για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 152.398,74€[(€180.208,69x 40%=72.083,48€),(€200.788,16x40% = 80.315,26€) διότι:

α)εξέδωσε στην χρήση 2015 (και έως 16-10-2015), διακόσια δύο (202) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 108.208,69€, για ανύπαρκτες συναλλαγές σε διάφορες επιχειρήσεις και

β) ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του για την χρήση 2015 (και έως 16-10-2015) τετρακόσια δέκα πέντε (415) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 200.788,16€, εκδόσεως της επιχείρησης, με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 & 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που 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.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 §§ 3 & 5 - ν.4337/2015) εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΙΘΕΑΣ, κατόπιν της από 24-06-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/2013, Ν. 4308/2014] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), ύστερα από έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα, και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.(αρ. πρωτ./2020) σύμφωνα με τον αριθ. πρωτ./2020 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παράβαση Ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Έλλειψη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης του Διοικουμένου και της νόμιμης διαδικασίας για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης που συνεπάγεται ακυρότητα αυτής.

-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.

-Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

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 εμπειριστατωμένα 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 νόμιμα δια θυροκολλησεως (παρουσία μάρτυρα) , στις 02-06-2020 στην οικία του προσφεύγοντα οδός αρ.-, το υπ' αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση μαζί με τον υπ. αριθ./2020 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ότι η φορολογική αρχή δεν του κοινοποίησε νομίμως το σημείωμα διαπιστώσεων και την προσωρινή πράξη είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος**

01/01/2014) ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται 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».

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 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, για να αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 24-06-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/2013, Ν. 4308/2014] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

Α).ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΚΔΟΣΗΣ "....."

Α.Φ.Μ.:

«..... Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που η ατομική επιχείρηση "..... του (ο προσφεύγων) υπέβαλε για την χρήση 2015 καθώς και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων που δήλωσαν ως πελάτη την ατομικής επιχείρησης για την χρήση 2015, προκύπτει ότι η ατομική ελεγχόμενη έλαβε στην χρήση 2015, 770 φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση "....." συνολικής καθαρής αξίας 373.726,22€ και στην χρήση 2016, 390 φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση "....." συνολικής καθαρής αξίας 1.048.933,03€ ενώ και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων που δήλωσαν ως προμηθευτή την ατομική επιχείρηση για την χρήση 2015 προκύπτει ότι εξέδωσε 697 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 338.171,16€ και για την χρήση 2016 προκύπτει ότι εξέδωσε 320 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 973.928,56€ και επομένως η ατομική επιχείρηση (προσφεύγων) έλαβε ανά χρήση:

ΧΡΗΣΗ 2015

Α/Α	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1			770	373.726,22€	85.888,03€
	ΣΥΝΟΛΟ		770	373.726,22€	85.888,03€

ΧΡΗΣΗ 2016

Α/Α	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1			390	1.048.933,03€	249.706,26€
	ΣΥΝΟΛΟ		390	1.048.933,03€	249.706,26€

Στην έκθεση ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση "....."

αναφέρονται τα κάτωθι:

Ο έλεγχος με την υπ. αριθμό/...../2019 Εντολή Ελέγχου μετέβη στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης,- προκειμένου να επιδώσει πρόσκληση για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στην ΥΕΔΔΕ Αττικής. Διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση έχει εγκαταλείψει την έδρα από τις αρχές του έτους 2016. Στη συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στην διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της επιχείρησης στην οδό -, ωστόσο δεν εντοπίστηκε στην εν λόγω διεύθυνση και σύμφωνα με τον διαχειριστή του κτιρίου του είναι άγνωστος σε αυτόν.

Επίσης, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ2019 ΕΜΠ / 25-07-2019 έγγραφό του προς τον ΕΦΚΑ ΣΤ΄ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΑΘΗΝΩΝ ζήτησε μεταξύ άλλων να του γνωρίσει, αν η επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης, αν απασχόλησε προσωπικό και τις ειδικότητές του. Ο ΕΦΚΑ ΣΤ΄ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΑΘΗΝΩΝ διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας το έγγραφο της ΥΕΕΔΕ Αττικής (σχετ. το με αρ. πρωτ./2019 διαβιβαστικό έγγραφο) στο Ε΄ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΑΘΗΝΩΝ το οποίο στο με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 απαντητικό έγγραφό του, ενημέρωσε τον έλεγχο, ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν είναι απογεγραμμένη και ως εκ τούτου δεν φαίνεται να έχει απασχολήσει προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επιπλέον, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ2018 ΕΜΠ / 25-07-2019 έγγραφό του προς την ΓΔΗΛΕΔ τμήμα Α΄ Εφαρμογών Τελωνειακών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ ζήτησε να του γνωρίσει αν η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017. Με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΓΔΗΛΕΔ ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ/2019 η αρμόδια υπηρεσία ΑΑΔΕ ενημέρωσε τον έλεγχο, ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την επιχείρηση. Ακόμη όπως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της επιχείρησης από το σύστημα elenxis ότι η επιχείρηση δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις .

Τέλος όπως προκύπτει από τις καταστάσεις εσόδων και εξόδων που υπέβαλε η επιχείρηση αλλά και οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν έχει καθόλου αγορές για τις χρήσεις 2016 και 2017, ενώ και οι αγορές της στην χρήση 2015 από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ., είναι εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής.

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επίσης από το μισθωτήριο συμβόλαιο για την έδρα προκύπτει ότι ο χρόνος μίσθωσης είναι από 20-11-2014 έως 19-11-2017 και ιδιοκτήτες του ακινήτου (γραφείο στον 5ο όροφο) είναι ο και η οι οποίοι στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων που υπέβαλαν για την χρήση 2015 δήλωσαν ότι εισέπραξαν ενοίκιο από την επιχείρηση για την περίοδο 01/01/2015 έως 28/02/2015 και από 01-03-2015 έως 31/12/2015 το ακίνητο δηλώνεται ως κενό.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επιχείρηση έχει εγκαταλείψει την έδρα από 01/01/2015 χωρίς να δηλώσει κάποια νέα διεύθυνση ως έδρα της.

Ακόμη ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της επιχείρησης από το σύστημα elenxis δηλώνει ως δραστηριότητες της πλήθος ετερόκλιτων δραστηριοτήτων, γεγονός σύνηθες στις επιχειρήσεις που δημιουργούνται με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων .

Τέλος η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2017, δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Επιπλέον ο διαχειριστής της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. ουδέποτε υπέβαλε ως φυσικό πρόσωπο δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι η επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που έλαβε και εξέδωσε ανά χρήση ως κατωτέρω.

ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ

ΧΡΗΣΗ 2015, 1.044 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 516.805,20€ εκ των οποίων 745 στοιχεία έως 16-10-2015 συνολικής καθαρής αξίας 320.185,20€ και 299 στοιχεία μετά τις 17-10-2015 συνολικής καθαρής αξίας 196.620,00€

ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ

ΧΡΗΣΗ 2015, 983 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 479.750,22€ εκ των οποίων 585 στοιχεία έως 16-10-2015 συνολικής καθαρής αξίας 286.012,16€ και 398 στοιχεία μετά τις 17-10-2015 συνολικής καθαρής αξίας 193.738,06€

ΧΡΗΣΗ 2016, 406 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.088.351,03€

ΧΡΗΣΗ 2017, 171 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.149.296,00€

Και συνολικά 1.560 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.717.397,25€

είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1ε του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), των αρ.1, 2, 8 του Ν4308/14, των αρ. 55Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, σε συνδυασμό με τα άρθρο 19 παρ. 1,2,3 και 4 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.

Β) ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΪΩΝ

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων που η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017 καθώς και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων που δήλωσαν ως προμηθευτή, προκύπτει ότι αυτή εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων σε διάφορες επιχειρήσεις όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 4, 5 & 6 της έκθεσης ελέγχου.

.....»

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Ελέγχου ” στην από 24-06-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/2013, Ν. 4308/2014] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναφέρεται ότι:

«.....η ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) έχει κάνει παύση εργασιών στις 31-07-2017. Έτσι ο έλεγχος μετέβη στις 19-02-2020 στην οικία του προσφεύγοντα στην οδός -

..... και επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αριθ./2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2015, 2016 και 2017. Επίσης επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αριθμό πρωτ.ΕΞ ΕΜΠ /09-10-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Η ατομική επιχείρηση(ο προσφεύγων) δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ./2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και για τον λόγο αυτό συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής σχετική έκθεση μερικού ελέγχου για την παράβαση της μη διάθεσης των λογιστικών αρχείων κατόπιν πρόσκλησης.

Επίσης, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ2020 ΕΜΠ / 10-01-2020 έγγραφό του προς το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.Ε.Π.Ε.) ζήτησε μεταξύ άλλων να του γνωρίσει αν η ατομική επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης, αν απασχόλησε προσωπικό και τις ειδικότητες του. Το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.Ε.Π.Ε.) με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ-...../2020 έγγραφό του, ενημέρωσε τον έλεγχο, ότι η επιχείρηση για τα έτη 2015, 2016 και 2017 δεν απασχολούσε προσωπικό.

Επιπλέον, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ2020 ΕΜΠ / 10-01-2020 έγγραφό του, προς την ΓΔΗΛΕΔ τμήμα Α' Εφαρμογών Τελωνειακών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ ζήτησε να του γνωρίσει αν η ατομική επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017. Με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΓΔΗΛΕΔ ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ/31-01-2020 η αρμόδια υπηρεσία ενημέρωσε τον έλεγχο ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την ατομική επιχείρηση.

Ακόμη όπως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ατομικής επιχείρησης από το σύστημα elenxis δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Τέλος από τις καταστάσεις εξόδων (αγορών) που υπέβαλε η ατομική επιχείρηση προκύπτει ότι στην χρήση 2015 σε σύνολο εξόδων 385.745,91€ το ποσό των 373.726,22€ αφορά την λήψη εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης, στην χρήση 2016 σε σύνολο εξόδων 1.061.028,94€ το ποσό των 1.048.933,03€ αφορά την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους, έκδοσης της επιχείρησης, στην χρήση 2017 η ατομική επιχείρηση δεν δηλώνει καθόλου έξοδα ενώ από την κατάσταση εσόδων των αντισυμβαλλόμενων το ύψος των αγορών της το έτος 2017 είναι μόλις 3.287,99€.

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Τέλος ο είναι πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ. για την οποία έχει συνταχθεί έκθεση μερικού ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής με τις διαπιστώσεις ότι στην χρήση 2013 έλαβε 52 εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95€ και εξέδωσε 958 εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 4.201.675,93€

Επειδή η ατομική επιχείρηση έχει στις ελεγχόμενες χρήσεις και κάποιες ελάχιστες αγορές, ο έλεγχος δεν καταλογίζει παραβάσεις για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε σχέση με τις συναλλαγές με τους λήπτες η αξία των οποίων είναι μικρότερη των 1.000,00€ ανά χρήση.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που έλαβε και εξέδωσε (βλέπε σελ. 7,8 της έκθεσης για πλήρη ανάλυση) είναι εικονικά.»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 24-06-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/2013, Ν. 4308/2014] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων, α) εξέδωσε και β) έλαβε, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στην από 24-06-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/2013, Ν. 4308/2014] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στις Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. **(ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001)**. Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές πρόστιμα, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-06-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/2013, Ν. 4308/2014] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β),

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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./30-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του , ΑΦΜ

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

Φορολογικό έτος 01/01-31/12/2015

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015

$[(€180.208,69 \times 40\% = 72.083,48€), (€200.788,16 \times 40\% = 80.315,26€)] = 152.398,74$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
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.