



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 19/ 05/ 2021

Αριθμός Απόφασης 1577

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)

δ. του άρθρου 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75).

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 η του με ΑΦΜ, κάτοικος κατά:

-Της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

-Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, 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 **30-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης “.....”, 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./2019 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, α) το από 04-02-2019 Πληροφοριακό Δελτίο και β) την από 21-12-2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (περί ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013 από τα οποία προέκυπταν, ότι η ατομική επιχείρηση “.....”, ΑΦΜ, έλαβε τριάντα πέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές για την χρήση 2012, με εκδότη την επιχείρηση με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2012, με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (ΠΔ 185/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν.2859/00).

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./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, στις 19-06-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντησή του.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 30/07/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογίας ΚΒΣ, 2)Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) προστίμου ΦΠΑ με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΒΣ

-Την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 12.500,00€ (€31.250,00x 40%) σύμφωνα με την οποία:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τριάντα πέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 31.250,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1, 2, 9 & 30§§§§ 1, 2, 3 περ. γ 4, 7, 8 & 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 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.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 11.203,70€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 12.063,02€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.153,08€, ήτοι συνολικού ποσού 24.419,80€

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 31.250,00€

ΦΠΑ

-Την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 7.187,50€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 7.738,79€, ήτοι συνολικού ποσού 14.926,29€.

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./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 3.593,75€ (€7.187,50x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα με την αρ. πρωτ./30-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση,

α) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και β) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών, τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές και επιπλέον εκδόθηκαν και λογιστικές αποδείξεις πληρωμής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά πλάνη περί τα πράγματα.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*»

Επειδή, 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 η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς της.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή 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 21-12-2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(περί ΚΒΣ), Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, για τον εκδότη με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

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

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

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

-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 επιχείρηση έχει δηλώσει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών.

-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.

-Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών.

-Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Έλεγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής αλλά και του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής.

-Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από το έντυπο Ε3 των χρήσεων 2012 και 2013, στο οποίο η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αλλά και από το από 18-12-2018, με αριθμ. πρωτ./2018 απαντητικό έγγραφο του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Μισθωτών

-Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο.

-Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ούτε μεταφορικά μέσα.

-Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει έργα, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.

-Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

-Ο διαχειριστής της επιχείρησης, 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.

-Ο φερόμενος, ως διαχειριστής της επιχείρησης και μοναδικός εταίρος, του και της, απεβίωσε στις 16/12/2016 και ο θάνατος του δηλώθηκε στο ΤΑ

-Δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί από τον έλεγχο, η του, πλησιέστερη συγγενής (κληρονόμος) του μοναδικού εταίρου της επιχείρησης, βάσει των στοιχείων της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

-Έχει κριθεί ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου στην από 17-04.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.

Η 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.....».

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 21-12-2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (περί ΚΒΣ), Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013 και στις από 30-07-2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στις από 30-07-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, για την λήπτρια ατομική επιχείρηση “..... του” αναφέρεται ότι:

«.....Στην ατομική επιχείρηση επιδόθηκε η με αρ. πρωτ./2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων καθώς και η με αριθμό/2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

Έως την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου δεν υπεβλήθηκαν άρθρου 14 ν 4174/2013 του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ προκείμενου να τεθούν υπ όψιν του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 με σκοπό την διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος ΦΠΑ και ΚΒΣ

Η ατομική επιχείρηση ανταποκρίθηκε και έθεσε υπ όψιν του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία για την χρήση 2012.

Σύμφωνα με την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ η ατομική επιχείρηση είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 31.250,00 € των οποίων έκδοτης είναι η επιχείρηση με ΑΦΜ

Η ατομική επιχείρηση ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά ως εξής:

-ΜΑΡΤΙΟΣ 2012, λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 12.240,00 €.

-ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2012, λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 7.530,00€.

-ΜΑΙΟΣ 2012, λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 7.220,00 €.

-ΙΟΥΝΙΟΣ 2012, λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 4.260,00 €.

Η συνολική αξία των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων είναι 31.250,000 €.

-Τα αγαθά τα οποία αναφέρονται στα παραπάνω τιμολόγια πώλησης μεταφέρθηκαν στην έδρα της ατομικής επιχείρησης με τα Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα με αριθμούς κυκλοφορίας και

-Τα παραπάνω Φ.Ι.Χ. ανήκουν στην ατομική επιχείρηση όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. (επιδείχθηκε άδεια κυκλοφορίας -βιβλιάριο κατοχής μεταβολών).

-Στην ατομική επιχείρηση κοινοποιήθηκε το με αριθμό/2020 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων Φορολογικού έλεγχου άρθρου 28 ν 4174/2013 με προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α., προσωρινό προσδιορισμό πρόστιμο Ν. 4337/2015 και προσωρινό προσδιορισμό πρόστιμο άρθρου 79 Ν. 4472/2017.

-Η ατομική επιχείρηση υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ./2020 υπόμνημα έγγραφων αντιρρήσεων συμφωνά με το οποίο επικαλείται:

α) τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης όπως έδρα- απασχόληση προσωπικού -υποβολή φορολογικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α ορθή και εμπρόθεσμη τήρηση των βιβλίων κλπ.

β) τα στοιχεία με τα οποία κρίθηκε η ως έκδοτης εικονικών τιμολογίων από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

γ) προβαίνει σε περιγραφή της δραστηριότητας της.

δ) Περιγράφει τον τρόπο παραγγελίας ο οποίος γινόταν τηλεφωνικώς τον τόπο φόρτωσης προβλήτα Ε2 του λιμανιού του και το τρόπο πληρωμής (επιταγές).

ε) αναφέρει αναλυτικά όλα τα επίδικα τιμολόγια (αριθμό κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ αυτοκίνητου περιγραφή των μεγεθών των παλετών την τιμή μονάδας την αξία τον ΦΠΑ που αναλογεί κλπ.).

στ) τις φωτοτυπίες των επιταγών της που εξέδωσε για την εξόφληση των Τ.Δ.Α. οι οποίες εισπράχθηκαν την ημέρα της έκδοσης τους όπως προκύπτει από το extre της τράπεζας.

κ) ότι έχει ζητήσει με αίτηση της την οποία κατέθεσε στην ως διάδοχου της με την οποία ζητά να πληρωρηθεί το πρόσωπο το οποίο εισέπραξε τις εκδοθείσες από αυτήν επιταγές. (16/6/2020).

κα) ότι ζήτησε αντίγραφο (τηλεομοιοτυπία) από την προμηθεύτρια και έλαβε αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη προς το δημόσιο για είσπραξη χρημάτων (με 6/12/2011).

κβ) αντίγραφο αποδεικτικού ενημερότητας για χρέη προς το δημόσιο θεωρημένο (6/4/2012).

κγ) αντίγραφο μιας πράξης θεώρησης στελέχους Τ.Δ.Α με α.π.θ./2011 (27/8/2011).

κδ) αντίγραφο μιας πράξης θεώρησης στελέχους Τ.Δ.Α με α.π.θ./2012 (5/4/2012).

τα ανωτέρω τα επικαλείται θέλοντας να υπερθεματίσει την προσπάθεια της για νόμιμες συναλλαγές.

Επίσης αναφέρει ότι οι έμποροι ξυλείας λόγω ιδιομορφίας του αντικείμενου δεν διαθέτουν ασφαλείς χώρους αποθήκευσης και αυτά φυλάσσονται σε ακάλυπτους χώρους προβλήτες -χωράφια κλπ.

Η έκδοση επιταγών διασφαλίζει την πραγματικότητα των συναλλαγών.

-Στην από 27/12/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου έλεγχου του ΠΔ186/1992 Ν 4093/2012 Ν 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία άφορα την επιχείρησηΑΦΜ και στο πόρισμα της αναφέρεται ρητά ότι η επιχείρηση.

Δεν υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014-2015-2016.

Δεν υπέβαλλε δηλώσεις ΦΠΑ από τον 11° του 2016 έως σήμερα.

Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013 καθώς και οι δηλώσεις Φ.Π.Α των αυτών χρήσεων είναι εμφανώς ανακριβείς.

Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών για την χρήση 2013 ενώ για τα έτη 2012 2014-2015 και 2016 έως 2017 παρ ότι υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών αυτές περιέχουν μόνο πελάτες και δεν υπάρχει ούτε ένας προμηθευτής.

Δεν υπέβαλλε δήλωση διακοπής εργασιών.

Δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της ΥΕΔΔΕ Αττικής αλλά και του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ. ούτε απασχόλησε προσωπικό όπως προκύπτει από το έντυπο ε3 των χρήσεων 2012-2013.

Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων η ενδοκοινοτικές αποκτήσεις η εισαγωγές από τρίτες χώρες. Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό. Δεν δηλώνει υπερβολάβους.

Δεν διαθέτει εγκαταστάσεις η αποθηκευτικούς χώρους.

Έχει κριθεί ως εκδότρια φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2009-2010-2011 με την από 27/4/2014 έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε.

Η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εδόθησαν για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπό όψιν όλους τους ανωτέρω ισχυρισμούς και τις αιτιάσεις της επιχείρησης και

στο γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση δεν προσκόμισε κανένα καινούργιο στοιχείο το οποίο να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, "η την απάντηση από την σχετικά με την οπισθογράφηση και την εξόφληση των επιταγών που εξέδωσε για την εξόφληση υποχρεώσεων της"

κρίνει ότι η ατομική επιχείρηση "..... του" είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων με εκδότη την επιχείρηση

Επειδή, οι εκδότες των τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας των συναλλαγών (λόγω του ότι οι εκδότες των τιμολογίων είναι πρόσωπα συναλλακτικώς ανύπαρκτα) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

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

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

Επειδή, η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της εν λόγω πράξης τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν τη λειτουργία της χωρίς να παραβιάσει τα όρια των ηθικών κανόνων της καλής πίστης και των χρηστών ηθών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21-12-2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (περί ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, και στην συνέχεια στην από 30-07-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. /30-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης ".....", ΑΦΜ

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

A) Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος	01/01-31/12/2012
Διαφορά φόρου	7.187,50
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	7.738,79
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.926,29

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: $(€7.187,50 \times 50\%) = \mathbf{3.593,75€}$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ 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 από την κοινοποίησή της.