



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.

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 02 / 06/ 2021

Αριθμός Απόφασης 1743

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 **11-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός αρ., κατά:

- Της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 (εσφαλμένα στην προσφυγή αναγράφεται αρ. πράξης)

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων 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 **11-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ. ΑΤΤ.....ΕΞ 2020/10-03-2020 έγγραφο της, η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2020), α) το από 04-03-2020 πληροφοριακό δελτίο [εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)] και β) την από 15-11-2019 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)] από τα οποία προκύπτουν ότι η ατομική επιχείρηση “ του, με ΑΦΜ (ο προσφεύγων) είναι λήπτρια για την χρήση 2013 ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 8.021,60€, εκδόσεως της επιχείρησης “ με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διενήργησε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 με την υπ’ αριθ./2020 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 Ελέγχου και Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα, το υπ’ αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ. πρωτ./2020 υπεύθυνη δήλωση απώλειας του τιμολογίου που ζήτησε και έλαβε από τον, καθαρής αξίας 8.021,60€, ενώ μετά την έκδοση του αναφερομένου σημειώματος τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία χρήσεως 2013, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί αρχικά.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο ελεγκτής εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 12/10/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΦΑΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Φ.Α.Σ.

- Την υπ' αριθμ...../2020 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 του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.208,64€ (8.021,60€x 40%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα, παραστατικό/2013 καθαρής αξίας 8.021,60€ πλέον ΦΠΑ 1.844,97€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν.4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 1.750,92€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 1.923,56€, ήτοι συνολικού ποσού 3.674,48€.

Παρατήρηση ο προσφεύγων φορολογήθηκε με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης ενώ η ζημία ιδίας χρήσης ύψους 1.741,77€ δεν αναγνωρίζεται οπότε με βάση την λήψη του εικονικού στοιχείου το φορολογητέο αποτέλεσμα ανέρχεται σε 6.279,83€ το οποίο υπολείπεται των αντικειμενικών δαπανών συνολικού ύψους 9.630,00€ οπότε στην προκειμένη περίπτωση διενεργείται επανεκκαθάριση του φόρου εισοδήματος με την κλίμακα των μη μισθωτών (εμπορικές επιχειρήσεις), με τον έλεγχο να καταλογίζει τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος.

Φ.Π.Α.

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 1.492,70€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1

v.4509/17) 1.639,88€, ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα 352,27€ ήτοι συνολικού ποσού 3.484,85€.

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 Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 922,48€ (€1.844,97x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει του ανωτέρου εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Ο προσφεύγων, με την αρ. πρωτ./11-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για την κρινόμενη χρήση.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν.4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. **Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία** ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος [...]».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. **Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.)** Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται.

[...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).**...

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη

σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στα αποστέλλοντα, α) με ημερομηνία θεώρησης 04-03-2020 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ(4093/2012) και β) με ημερομηνία θεώρησης 15-11-2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ(4093/2012) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Αττικής και την από 12-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, ο προσφεύγων υπέπεσε σε μία (1) παράβαση. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους του προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας

8.021,60€, με εκδότη την επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ

Επειδή η λήψη του παραπάνω ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή ΦΠΑ στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, καθίσταται, κατ’ εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (12/10/2020) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρασ δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

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, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου ” στην από 15-11-2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ(4093/2012) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Αττικής, αναφέρεται ότι:

«.....Ο έλεγχος αποφαινεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. προς διάφορες επιχειρήσεις στην χρήση 2013 είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:

-Η επιχείρηση δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της. Βάσει της υπεύθυνης δήλωσης του ιδιοκτήτη του ακινήτου της έδρας μετά την υπογραφή του ιδιωτικού συμφωνητικού η διαχειρίστρια της επιχείρησης εξαφανίστηκε. Η επιχείρηση δεν εγκαταστάθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της.

-Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίσθηκε τέτοια από τον έλεγχο.

Η επιχείρηση δεν έχει πραγματικές αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.

-Η περιγραφή των εμπορευμάτων και των εργασιών στα φορολογικά στοιχεία που εντόπισε ο έλεγχος είναι αόριστη, δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης των πωλούμενων ειδών με την αξία, ενώ ουσιαστικά οι ποσότητες των πωλούμενων ειδών περιγράφονται σε δέματα, παλέτες και κιβώτια.

-Στον έλεγχο δεν παραδόθηκαν από καμία επιχείρηση τα πρωτότυπα δελτία αποστολής, ενώ στην πλειονότητα των κατασχεμένων φωτοαντιγράφων δεν διακρίνεται το ίχνος διάτρησης προκειμένου να διαπιστωθεί η γνησιότητα των παραστατικών αυτών.

-Η επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό αφού είναι αναπόγραφη στον ασφαλιστικό φορέα.

-Η επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.

-Η επιχείρηση έχει υποβάλλει ανακριβώς εκκαθαριστική δήλωση έτους 2013, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ., δηλώσεις εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΜΥ.. Δεν υπάρχει αντιστοίχιση στα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων ΦΠΑ, εισοδήματος και συγκεντρωτικών καταστάσεων.

-Βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την η επιχείρηση εκτός της πώλησης εξειδικευμένου μηχανολογικού εξοπλισμού, που δηλώνεται στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., φέρεται να παρέχει και εργασίες για την μεταφορά, την εγκατάσταση και την λειτουργία του εξοπλισμού αυτού. Επίσης, φέρεται να πουλάει υλικά και εμπορεύματα κτιριακού εξοπλισμού και να παρέχει υπηρεσίες για την τοποθέτηση του. Οι δραστηριότητες της παροχής που αφορά σε εργασίες σχετιζόμενες με κτιριακό και μηχανολογικό εξοπλισμό και η πώληση κτιριακού εξοπλισμού (όπως εξαρτήματα σύνδεσης πάνελς και μεταλλικών στοιχείων - μεταλλικά στοιχεία διαφόρων διατομών) δεν έχουν δηλωθεί στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

-Στα κατασχεμένα φωτοαντίγραφα δελτίων αποστολής δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου. Στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της βρέθηκε η υπ' αριθ. /2013 φορτωτική εκδόσεως επιχείρησης Στην υπεύθυνη δήλωση ο κ. ανέγραψε ότι οι μεταφορές αφορούσαν άχρηστα, παλαιωμένα μηχανήματα, σωληνώσεις, σίδερα, καλώδια όλα παλιά. Αυτά βρίσκονταν σε ένα οικόπεδο στον και μεταφέρθηκαν χωρίς δελτία αποστολής σε μια άδεια αλάνα στο Στον κ., ο οποίος εκτέλεσε είκοσι επτά (27) δρομολόγια ειπώθηκε ότι τα άχρηστα υλικά (σαβούρα) προορίζονταν για καταστροφή. Όπως προκύπτει από την δήλωση του κ. οι συγκεκριμένες μεταφορές δεν σχετίζονται με τα πωληθέντα αγαθά της ελεγχόμενης. Στην επιχείρηση δεν βρέθηκαν ληφθέντα φορολογικά στοιχεία για τις φερόμενες μεταφορές εμπορευμάτων ούτε αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία, που να σχετίζονται με την ελεγχόμενη. Εδώ, σημειώνεται ότι η φορτωτική ενώ εκδόθηκε στην ελεγχόμενη, κατασχέθηκε στην, βρέθηκε καταχωρημένη στα βιβλία της στα οποία

εμφανίζεται να εξοφλείται σε μετρητά. Τέλος, στις τελικές λήπτριες επιχειρήσεις της
όπου φέρονται να μεταφέρονται τα εμπορεύματα, α)
με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ

..... δεν βρέθηκαν τα δελτία αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης. Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν εκτελέστηκαν οι εν λόγω φερόμενες μεταφορές του εξοπλισμού που αναγράφεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

-Η επιχείρηση διέθετε μόλις έναν τραπεζικό λογαριασμό, ο οποίος δεν εμφανίζει καμία κίνηση είτε χρέωσης είτε πίστωσης, ούτε καν την καταβολή του αρχικού καταβεβλημένου κεφαλαίου.

-Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της λήπτριας επιχείρησης. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι μετά από οπισθογραφήσεις της και της ελεγχόμενης, στην συντριπτική της πλειοψηφία δεν εισπράττονται από την ελεγχόμενη αλλά εμφανίζονται να εισπράττονται από τρίτα φυσικά πρόσωπα που δεν σχετίζονται με την και τα οποία στην συνέχεια δεν παραδίδουν τα χρήματα στην κα Η κα εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές συνολικής αξίας 255.000,00€, ήτοι ποσό μικρής αξίας σε σχέση με τις φερόμενες πωλήσεις της επιχείρησης προς την Μάλιστα από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι σε μία περίπτωση χρηματικό ποσό ύψους 45.000,00€ μετά την είσπραξη του από την κυρία ακολούθησε ισόποση κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης της επιταγής από τους εκπροσώπους της. Ενώ και σε άλλες συναλλαγές χρονικά συμπίπτει η ύπαρξη της διαχειρίστριας με τους εκπροσώπους της εκδότριας των επιταγών στο τραπεζικό ίδρυμα.

-Ο κ. με ΑΦΜ εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές που φέρονται να εξοφλούν την επιχείρηση, αλλά και άλλες που στα βιβλία της εμφανίζονται να καταλήγουν αλλού, συνολικής αξίας άνω των 4.759.952,81€ μετά από οπισθογραφήσεις της και στη συνέχεια της επιχείρησης. Το συγκεκριμένο πρόσωπο δήλωσε γραπτώς ότι η ίδια ασυνήθιστη τακτική ακολουθούνταν και με άλλους πελάτες της ελεγχόμενης. Δηλαδή κατά σύστημα εισέπραττε τα χρηματικά ποσά των επιταγών και ακολούθως παρέδιδε τα χρήματα σε κάποιον «κ.» με προφανή σκοπό να χαθούν τα ίχνη των χρημάτων, λαμβάνοντας ελάχιστη αμοιβή για τις υπηρεσίες του. Ο κ. δεν σχετίζεται εμφανώς με την ελεγχόμενη επιχείρηση, εισπράττει επιταγές και για άλλες επιχειρήσεις, ενώ ο έλεγχος αμφισβητεί ακόμα και το γεγονός της είσπραξης μεγάλου τμήματος επιταγών από αυτόν. Ο ίδιος δήλωσε γραπτώς ότι υπήρξαν φορές που απλά οπισθογράφησε επιταγές και δεν μετέβη στο τραπεζικό ίδρυμα να τις εισπράξει.

-Ο κ. με ΑΦΜ, ο οποίος εμφανίζεται να εισπράττει

επιταγές συνολικής αξίας 90.000,00€ μετά από οπισθογράφηση της ελεγχόμενης δήλωσε γραπτώς στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ότι οι υπογραφές στις επιταγές δεν είναι δικές τους και ουδέποτε μετέβη στο υποκατάστημα της τράπεζας όπου φέρονται να εξοφλούνται και ουδέποτε εισέπραξε τα χρηματικά ποσά.

-Ο κ. με ΑΦΜ, ο οποίος εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές οπισθογράφησης της επιχείρησης συνολικής αξίας 310.000,00€ δήλωσε γραπτώς στην ΥΕΔΔΕ Αττικής, ότι εισέπραττε τις επιταγές για λογαριασμό κάποιου κ. «.....», ο οποίος ήταν ο ίδιος που του παρέδιδε επιταγές προς είσπραξη, οπισθογραφημένες από την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση με ΑΦΜ

-Επιταγές συνολικής αξίας 479.000,00€, ο οποίες φέρονται βάσει βιβλίων να εξοφλούν την επιχείρηση, δεν οπισθογραφούνται από αυτήν αλλά εισπράττονται ή οπισθογραφούνται μετά από οπισθογράφηση της από τρίτα πρόσωπα και επιχειρήσεις που δεν σχετίζονται με την επιχείρηση.

-Στο υποκατάστημα της στην φέρονται να εξοφλούνται επιταγές με οπισθογράφο την επιχείρηση συνολικού ύψους τουλάχιστον 2.858.252,81€, αφού υπάρχουν και επιταγές που τα σώματα τους δεν εντοπίστηκαν. Από αυτό το ποσό, ο έλεγχος βάσει της εκτενούς ανάλυσης που πραγματοποιήθηκε στην παρούσα έκθεση κρίνει ότι δεν εισπράχθηκε από τον τελευταίο οπισθογράφο τουλάχιστον ποσό ύψους 1.839.000,00€ αφού επί της ουσίας πρόκειται για μεθόδευση εξόφλησης. Ο έλεγχος δεν δέχεται ότι η επιχείρηση εξοφλείται για το σύνολο των φερόμενων συναλλαγών της με την, αλλά επιπροσθέτως στις συγκεκριμένες περιπτώσεις κρίνει ότι το ανωτέρω ποσό δεν εισπράχθηκε καν για να δοθεί ακολούθως στους κκ. «.....» και «.....» για να χαθούν τα ίχνη των χρημάτων.

-Η διαχειρίστρια της επιχείρησης, κα, δεν εντοπίστηκε από την ΥΕΕΔΕ Αττικής σε καμία από τις γνωστές διευθύνσεις. Σε τηλεφωνική επικοινωνία που είχε ο έλεγχος με τον αδελφό της έλαβε προφορική πληροφορία ότι την τελευταία φορά που μίλησε μαζί της διέμενε σε άγνωστη διεύθυνση κάπου στην Γερμανία. Επίσης δήλωσε ότι δεν διαθέτει τηλέφωνα επικοινωνίας της.

-Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

-Από το υποσύστημα taxis της ΥΕΔΔΕ Αττικής δεν βρέθηκε καταχωρημένη δήλωση στις καταστάσεις συμφωνητικών για το έτος 2014.

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν οίκοθεν την 16/07/2019 το υπ' αριθ. /2019

Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση Σε Ακρόαση με αναπόσπαστο τμήμα του τις διευκρινήσεις του ελέγχου με τις θέσεις του και ο υπ' αριθ./2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής με την υπ' αριθ./..... εντολή μετέβη την 17/07/2019 στον ΔΗΜΟ, όπου και επέδωσε τα ανωτέρω έγγραφα ως αγνώστου διαμονής (τελευταία γνωστή διεύθυνση κατοικίας της διαχειρίστριας). Αν και παρήλθε η ορισθείσα προθεσμία, μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης, η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην Κλήση Σε Ακρόαση. »

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου ” στην από 12-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αναφέρεται ότι:

«.....την 18/6/2020 εκδόθηκε η με αριθμό/...../..... εντολή ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων για την ατομική επιχείρηση, με ΑΦΜ, χρήσεως 2013.

Ο προσφεύγων με την με αριθμό πρωτόκολλου/2020 Υπεύθυνη Δήλωση έχει δηλώσει στον έλεγχο ως διεύθυνση αλληλογραφίας την στο

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην αναφερόμενη διεύθυνση αλληλογραφίας, την με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 γνωστοποίηση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς και την με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων χρήσεως 2013 και αντιγράφου του τιμολογίου, προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στην συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε νόμιμα, το υπ' αριθ/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ. πρωτ./2020 υπεύθυνη δήλωση απώλειας του τιμολογίου που ζήτησε και έλαβε από τον, καθαρής αξίας 8.021,60€, ενώ μετά την έκδοση του αναφερομένου σημειώματος τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία χρήσεως 2013, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί αρχικά.

Διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος και διαπιστώθηκε η ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στο σχετικώς υποβληθέν Ε3 καθώς και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήσεως 2013, ενώ την χρήση 2013 υποβλήθηκε μηδενικός πίνακας φορολογικής αναμόρφωσης. Με βάση το τηρηθέν βιβλίο δεν διαπιστώθηκε η καταχώρηση άλλων τιμολογίων εκδόσεως της

..... καθόσον την χρήση 2013, το όριο υποβολής των ΜΥΦ ανέρχεται σε 300,00€.

Σχετική καταχώρηση:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΓΕΝ.ΕΞΟΔ Μ.Δ.Ε.Φ.	Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ
31/12/2013			8.021,60	1.844,97

Στις ΜΥΦ της οικείας χρήσεως η ατομική επιχείρηση δήλωσε την λήψη ενός τιμολογίου από την, με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 8.021,60€, σε συμφωνία με την δήλωση της συμβαλλόμενης ΕΠΕ.

Η αξία του αναφερόμενου τιμολογίου υπερβαίνει το όριο των 3.000,00€, εξόφλησης τοις μετρητοίς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 §6 του ΚΦΑΣ, όπου ορίζει:

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 αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών, οπότε θα έπρεπε να εξοφλήθει μέσω τραπεζής.

Η ατομική επιχείρηση δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου σχετικά τραπεζικά παραστατικά ήτοι extrait τραπεζής ή αντίγραφα επιταγών οπότε ο έλεγχος τεκμαίρει την εξόφληση αυτού τοις μετρητοίς.

Επίσης δεν προσκομίστηκαν τυχόν συναφθέντα συμφωνητικά ανάμεσα στην ατομική επιχείρηση και στην συμβαλλόμενη

.....
Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, την υπεύθυνη δήλωση απώλειας του επίμαχου τιμολογίου εκδόσεως της επιχείρησης, καθαρής αξίας 8.021,60€ καθώς και την μη προσκόμιση των σχετικών παραστατικών εξόφλησης δεδομένης της αξίας άνω των 3.000,00€, προκύπτει ότι την χρήση 2013, η ατομική επιχείρηση: με ΑΦΜ ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση, με ΑΦΜ, ένα (1) τιμολόγιο, καθαρής αξίας 8.021,60€, το οποίο είναι εικονικό ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής

.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 15-11-2019 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 12-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το επίμαχο φορολογικό στοιχείο το οποίο είναι εικονικό για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου της ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε ήταν πραγματική, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15-11-2019 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 12-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, 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./11-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

ΧΡΗΣΗ	2013
Διαφορά φόρου	1.492,70
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	1.639,88
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	352,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.484,85

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝ-
ΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.