



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 15/ 09/ 2021

Αριθμός Απόφασης 2478

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», 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).

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ(Β 2088).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ1126366 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 **26/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην--, επί της οδού αρ.... κατά:

- Της υπ' αριθμ. /**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου **13/03/2012-31/12/2013**

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 13/03/2012 – 31/12/2013

-Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 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. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 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 26-03-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ./2019) την από 27-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013] που αφορούσε την επιχείρηση ΑΦΜ, με έδρα στην επί της οδού αρ., σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2013. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση στην χρήση 2013 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση με ΑΦΜ, για είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 797.793,00€.

B. Κατόπιν αυτής, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12-2013 με την υπ' αριθ...../2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ (4093/12).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε το υπ' αριθ...../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Εν συνεχεία ο έλεγχος στις 18/11/2019 εξέδωσε εντολή για επίδοση του υπ' αριθ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με την προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου, προς τη δικαστική επιμελήτρια
Η επίδοση είχε αποδέκτες την επιχείρηση, τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης κατά την τρέχουσα περίοδο. Για την επιχείρηση η επίδοση έγινε στο Δήμο επειδή δεν βρέθηκε στην δ/νση της επιχείρησης εκπρόσωπος η υπάλληλός της. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της τρέχουσας περιόδου,, η επίδοση έγινε στο Δήμο, αρμοδιότητα της δ/νσης κατοικίας του λόγω αδυναμίας ανευρέσεως του. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, η επίδοση έγινε στη
.....στις 22/11/2019 στη σύζυγο - σύνοικοτου
.....

Η επίδοση των παραπάνω εγγράφων έγινε προκειμένου η επιχείρηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων εντός 20 ημερών από την επομένη της επίδοσης, για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας στο αίτημα του παρόντος ελέγχου.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 23/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων [Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) & 4174/2013 (ΚΦΔ)], με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

- Την υπ' αριθμ...../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 319.117,20€ (797.793,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 797.793,00€, εκδόσεως της ατομικής 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 ιδίου νόμου.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ./28-01-2020 ενδικοφανή

προσφυγή, για την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. 2089/2020 απορριπτική απόφαση.

Για την παραπάνω απορριπτική απόφαση μας (υπ' αριθ. 2089/2020), η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε την με αρ. καταχ. ΠΡ/2020 προσφυγή ενώπιων του Διοικητικού Εφετείου, για την οποία μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί απόφαση.

Γ. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2013, με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00).

Αρχικά ο έλεγχος, απέστειλε στην έδρα της επιχείρησης, «.....» τις παρακάτω Προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/13 και συγκεκριμένα:

α) την με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 1η Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2014, για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για έλεγχο.

β) στις 30ην Ιουλίου 2020, ημέρα της εβδομάδος Πέμπτη ο έλεγχος κοινοποίησε 2η Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2014, για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων με την με αριθμό πρωτοκόλλου/20 συστημένη επιστολή, στην δηλωθείσα έδρα, επί της οδούστα Η πρόσκληση, κοινοποιήθηκε επίσης στον Δ/ντα Σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου με ΑΦΜ, δ/νση στη και στον Δ/ντα Σύμβουλο της τρέχουσας περιόδου, με ΑΦΜ, δ/νση

Αν και παρήλθε η προθεσμία των πέντε (5) ημερών και μέχρι σήμερα η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημά του ελέγχου με συνέπεια να καθίσταται ανέφικτος ο παρών φορολογικός έλεγχος.

Οπότε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 1 της ΑΥΟ 1062187/1443/ΔΕ- Α/2-7-2003, του άρθρου 66 του 2238/94 και των άρθρων 27 & 28 του Ν.4174/2013, ο έλεγχος διεξάγεται με τις ισχύουσες διατάξεις και τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.

Στην συνέχεια συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε στις 23/10/2020 & 26/10/2020 αντίστοιχα, το υπ' αριθ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις προσωρινές πράξεις από τη δικαστική επιμελήτρια Οι κοινοποιήσεις είχαν αποδέκτες την επιχείρηση, τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης κατά την τρέχουσα περίοδο. Για την επιχείρηση η κοινοποίηση έγινε στο Δήμο, λόγω αγνώστου έδρας. Για

τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της τρέχουσας περιόδου, , η κοινοποίηση έγινε στο Δήμο , αρμοδιότητα της δ/νσης κατοικίας (.....) του λόγω αδυναμίας ανευρέσεως του. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου , η κοινοποίηση με θυροκόλληση, έγινε στην δ/νση στη

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 22/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας εισοδήματος, 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 3) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 13/03/2012 - 31/12/2013 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 259.011,05€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 288.331,11€, ήτοι συνολικού ποσού 547.342,16€.

Η προσφεύγουσα δεν έθεσε υπόψιν του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της, για το έτος 2013.

Τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης προσδιορίστηκαν κατ' αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4110/2013.

Τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του 32 παρ. 2β' του Ν 2238/1994 (για πλήρη ανάλυση βλέπε σελ 11 έκθεση ελέγχου).

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 13/03/2012 - 31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 347.636,79€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 386.989,29€, ήτοι συνολικού ποσού 734.626,08€.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με αντικειμενικό τρόπο, (όπως αναλυτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ).

Όσο αφορά τις εισροές και το φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η συνολική τους αξία και ο ΦΠΑ δεδομένου του ότι δεν προσκόμισε στοιχεία δαπανών και αγορών, 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 της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 398.896,50€ (€797.793,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./26-03-2021 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

-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.

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

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, 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 συναλλακτικός 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 προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία της λήπτριας 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 νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από την από 29-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014(ΕΛΠ)] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 23-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & 4174/2013(ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 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 της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Η ατομική επιχείρηση δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην οδό αρ. στην,

β) δεν υπέβαλλε στην υπηρεσία δήλωση διακοπής εργασιών η άλλη δήλωση μεταβολών για αλλαγή η νέα μεταφορά έδρας (έχει αναχωρήσει προς άγνωστη κατεύθυνση),

γ) δεν υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. προσωρινές η οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.

δ) δεν εμφανίζεται να έχει στην κυριότητά του κανένα μεταφορικό μέσο ενώ έχει δραστηριότητες

που απαιτούν μεταφορές,

δ) δεν απασχολούσε προσωπικό οπότε δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει συναλλαγές τόσο μεγάλης αξίας

ε) από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα που έχει δηλώσει είναι δυσανάλογα τόσο με την αξία των στοιχείων που ο ίδιος έχει δηλώσει στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών , όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων,

στ) από την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. προκύπτει ότι: 1) οι δηλωθείσες εκροές είναι δυσανάλογες τόσο με την αξία των στοιχείων που ο ίδιος έχει δηλώσει στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών, όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων, και 2) οι δηλωθείσες εισροές είναι επίσης δυσανάλογες με την αξία των στοιχείων που ο ίδιος έχει δηλώσει στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ενώ από τις δηλώσεις τρίτων δεν έχει δηλωθεί κανένας ως πελάτης,

ζ) κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης δεν προέκυψαν καταθέσεις/πιστώσεις, αναλήψεις/χρεώσεις για το χρονικό διάστημα 1/1/13 έως 31/12/2013.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, είναι και η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:, η οποία έλαβε είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 797.793,00 ευρώ για τη χρήση 2013.»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από την από 29-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014(ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ και στις από 23-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 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 οποίο είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, στο Κεφάλαιο `` Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου `` στις από 23-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την λήπτρια επιχείρηση αναφέρεται ότι:

«.....Ο έλεγχος κοινοποίησε στην έδρα της επιχείρησης, «.....» τις παρακάτω Προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/13 και συγκεκριμένα:

α) την με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 1η Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2014, για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για έλεγχο.

β) στις 30ην Ιουλίου 2020, ημέρα της εβδομάδος Πέμπτη ο έλεγχος κοινοποίησε 2η Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2014, για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων με την με αριθμό πρωτοκόλλου/20 συστημένη επιστολή, στην δηλωθείσα έδρα, επί της οδού στα Η πρόσκληση, κοινοποιήθηκε επίσης στον Δ/ντα Σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου με ΑΦΜ, δ/νση στη και στον Δ/ντα Σύμβουλο της τρέχουσας περιόδου, με ΑΦΜ, δ/νση

Αν και παρήλθε η προθεσμία των πέντε (5) ημερών και μέχρι σήμερα η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημά του ελέγχου με συνέπεια να καθίσταται ανέφικτος ο παρών φορολογικός έλεγχος.

Οπότε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 1 της ΑΥΟ 1062187/1443/ΔΕ- Α/2-7-2003, του άρθρου 66 του 2238/94 και των άρθρων 27 & 28 του Ν.4174/2013, ο έλεγχος διεξάγεται με τις ισχύουσες διατάξεις και τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος.....».

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 29-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014(ΕΛΠ)] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 23-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 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 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 εμπεριστατωμένα 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 προκείμενη περίπτωση, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 23/10/2020 & 26/10/2020 αντίστοιχα, το υπ' αριθ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις προσωρινές πράξεις από τη δικαστική επιμελήτρια Οι κοινοποιήσεις είχαν αποδέκτες την επιχείρηση, τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης κατά την τρέχουσα περίοδο. Για την επιχείρηση η κοινοποίηση έγινε στο Δήμο, λόγω αγνώστου έδρας. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της τρέχουσας περιόδου,, η κοινοποίηση έγινε στο Δήμο, αρμοδιότητα της δ/νσης κατοικίας (.....) του λόγω αδυναμίας ανευρέσεως του. Για τον πρόεδρο και δ/ντα σύμβουλο της ελεγχόμενης περιόδου, η κοινοποίηση με θυροκόλληση, έγινε στην δ/νση στη

Η επίδοση των παραπάνω εγγράφων έγινε προκειμένου η επιχείρηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων εντός 20 ημερών από την επομένη της επίδοσης,

για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας στο αίτημα του παρόντος ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, από παραδρομή το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση εφαρμόστηκε στην καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων και όχι στην αξία του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 ν. 4472/2017 και λόγω χρηστής διοίκησης η υπ. αριθ. πράξη/2020, πρέπει να τροποποιηθεί στο ποσό των 91.746,19€ ήτοι(183.492,39€χ50€).

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 29-09-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014(ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 23-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./26-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ με α) την επικύρωση των υπ' αριθ./2020 &/2020 των πράξεων & β) την τροποποίηση της υπ. αριθ./2020 πράξης.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (υπ' αριθμ./2020)	01/01-31/12- 2013
Διαφορά φόρου εισοδήματος	259.011,05
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	288.331,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	547.342,16

Φ.Π.Α.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (υπ' αριθμ./2020)	01/01-31/12-2013
Διαφορά φόρου	347.636,79
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	386.989,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	734.626,08

Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2013 (υπ' αρ./2020)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού(€183.492,39χ50%)= **91.746,19€**

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

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.