



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

Καλλιθέα 30/09/ 2021

Αριθμός Απόφασης 2833

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»,

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 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 **25-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με ΑΦΜ που εδρεύει στο -..... επί της οδού αρ., νομίμως εκπροσωπούμενη από τον εκκαθαριστή αυτής , κατά:

-Της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου

7§3&5-v.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για την περίοδο 01/01-31/12-2014

-Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014,

-Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ 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 **25-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση, με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενη από τον εκκαθαριστή αυτής , 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...../2020 Δελτίο Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, την από 22-04-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της, από τα οποία προκύπτουν ότι η επιχείρηση, με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2014 διακοσίων έξι (206) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 27.820,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Αρχικά ο έλεγχος κοινοποίησε στους διαχειριστές της επιχείρησης και στην δ/νση αλληλογραφίας της επιχείρησης και κατοικίας τους- οι με αριθ. Πρωτ και/2020 αντίστοιχα προσκλήσεις του αρθ.14 Ν. 4174/13.

Παράλληλα στον Διαχειριστή-Εκκαθαριστή (από 08/08/2018) κοινοποιήθηκε στην δ/νση κατοικίας του - αντίστοιχη πρόσκληση με αριθ. Πρωτ/20.

Οι παραπάνω προσκλήσεις κοινοποιήθηκαν με συστημένες επιστολές προκειμένου να προσκομισθούν τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία για την χρήση 2014 εντός πέντε ημερών.

Ο διαχειριστής της επιχείρησης ανταποκρίθηκε στις παραπάνω προσκλήσεις και προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και τα στοιχεία για την ελεγχόμενη χρήση 2014.

Εν συνεχεία ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου και Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συνέταξε και επέδωσε νόμιμα (από τον υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. στον κ. με βάση την με αριθ./2020 εξουσιοδότηση του διαχειριστή κ. θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής από το Α.Τ) στις 23-09-2020, το υπ' αριθ/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις της προσφεύγουσας.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 20/10/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΦΑΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΦΑΣ

-Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 11.128,00€ (€27.820,00x40%) διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, διακόσα έξι (206) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 27.820€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν.4093/2012), 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 ιδίου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 7.318,15€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 3.659,07€, ήτοι συνολικού ποσού 10.977,22€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 28.146,75€, (εικονικά φορολογικά στοιχεία ποσού 27.820,00€ και διάφορα έξοδα ποσού 326,75€).

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 6.398,60€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 3.199,30€, ήτοι συνολικού ποσού 9.597,90€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των διακοσίων έξι (206) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 27.820,00€.

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) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 3.199,31€ (€6.398,61x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

-Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε τις παραβάσεις.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. ΔΕΔΕΙ 2021ΕΜΠ/23-02-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα της και δύο (2) φακέλους σπирάλ [(οι οποίοι περιέχουν δημοσιεύσεις άρθρων, φωτογραφιών κ.λπ.)] που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου.

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ την με αριθ./2021 Πράξη Αναπομπής, η οποία της γνωστοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2021ΕΜΠ/24-02-2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης.

Η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε την από 29-03-2021 συμπληρωματική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων και άρθρων 23-25-30 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ./2021 (με αριθ./2020 αρχική εντολή ελέγχου) εντολής ελέγχου, λαμβάνοντας από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/06-04-2021, σύμφωνα με την οποία, διαπιστώθηκαν ότι: Από τον έλεγχο των Διακοσίων έξι (206) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας είκοσι επτά χιλιάδων οκτακοσίων είκοσι (27.820,00) ευρώ πλέον Φ.Π.Α. τα οποία έχει λάβει η προσφεύγουσα από την εταιρεία με ΑΦΜ προκύπτει ότι:

«Σε όλα τα Τ.Π.Υ αναγράφεται ως αιτιολογία συναλλαγής <<καταχώρηση θεμάτων στο>> χωρίς να αναγράφεται ποιο συγκεκριμένο θέμα ή δημοσίευση άρθρου ή φωτογραφίας κ.λπ αφορά το κάθε φορολογικό στοιχείο ώστε να είναι εφικτό στον έλεγχο να συσχετίσει τα προσκομισθέντα στοιχεία με τα επίδικα φορολογικά στοιχεία.

Ως εκ τούτου δεν είναι εφικτό στον έλεγχο να συσχετίσει τα προσκομισθέντα στοιχεία (δημοσιεύσεις άρθρων, φωτογραφιών κ.λπ) και να πιστοποιήσει ότι αφορούν τα ως άνω επίδικα τιμολόγια.

Ως προς την καλή πίστη

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη είναι αβάσιμος και ατεκμηρίωτος γιατί ζήτησε και έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία εκπίπτοντας τον ΦΠΑ που αναλογούσε καθώς και τον αντίστοιχο φόρο εισοδήματος.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος αφού εξέτασε και αξιολόγησε τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής κατέληξε ότι τα στοιχεία αυτά δεν διαφοροποιούν το αρχικό πόρισμα του ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§ 1&2 περ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.»

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 υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης, κοινοποίησε στους διαχειριστές της επιχείρησης
..... και στην δ/ση αλληλογραφίας της
επιχείρησης και κατοικίας τους οι με αριθ. Πρωτ.
..... και/2020 αντίστοιχα προσκλήσεις του αρθ.14
Ν.4174/13.**

**Παράλληλα στον Διαχειριστή-Εκκαθαριστή (από 08/08/2018)
..... κοινοποιήθηκε στην δ/ση κατοικίας του -
αντίστοιχη πρόσκληση με αριθ. Πρωτ./20.**

Οι παραπάνω προσκλήσεις κοινοποιήθηκαν με συστημένες επιστολές προκειμένου να προσκομισθούν τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία για την χρήση 2014 εντός πέντε ημερών.

Ο διαχειριστής της επιχείρησης ανταποκρίθηκε στις παραπάνω προσκλήσεις και

προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και τα στοιχεία για την ελεγχόμενη χρήση 2014.

Εν συνεχεία ο έλεγχος κοινοποίησε νόμιμα (ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ.
..... στον με βάση την με αριθ. /2020
εξουσιοδότηση του διαχειριστή θεωρημένη για το γνήσιο
της υπογραφής από το Α.Τ), στις 23-09-2020, το υπ' αριθ. /2020
Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 με τις
αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που
προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20)
ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε και ως εκ τούτου οι
ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο
έγγραφο (άρθρο 176 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§
1 & 4ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον
συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να
προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 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 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 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 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 22-04-2019 Έκθεση Ελέγχου της ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ και στις από 20-10-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ για τον εκδότη (..... με ΑΦΜ) και την λήπτρια (..... με ΑΦΜ), που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

α) Όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ - Κ.Φ.Δ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ (για πλήρη ανάλυση βλέπε την έκθεση ελέγχου) σε έλεγχο που έγινε στην έδρα της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ με δ/νση έδρας επί της οδού-.....-....., διαπιστώθηκε ότι την χρήση 2014 είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία συνολικού ύψους 327.358,00 ευρώ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους.

β) Από την ως άνω ατομική επιχείρηση η επιχείρηση (λήπτρια) έχει λάβει Διακόσια έξι (206) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας είκοσι επτά χιλιάδων οκτακοσίων είκοσι (27.820) ευρώ πλέον Φ.Π.Α.

γ) Με βάσει την παραπάνω έκθεση, προκύπτει το συμπέρασμα ότι τα παραπάνω Διακόσια έξι (206) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας είκοσι επτά χιλιάδων οκτακοσίων είκοσι (27.820,00) ευρώ με εκδότρια την επιχείρηση με ΑΦΜ είναι εικονικά για τους παρακάτω λόγους:

1) Από την μη υποβολή Δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων-εξόδων -ΜΥΦ και Φ.Μ.Υ του εκδότη συνάγεται ότι η επιχείρηση μη καταθέτοντας τις ως άνω δηλώσεις και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του αρθ. 14 του ΚΦΔ της φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και παράλληλα δεν ανευρέθει στις δηλωθείσες δ/νσεις προκύπτει ότι πρόκειται για επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη.

2) Η ατομική επιχείρηση ήταν ανύπαρκτη επιχείρηση η οποία κατά σύστημα εξέδιδε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία τις χρήσεις 2013-2014 στα οποία αναγράφει παροχή διαφόρων υπηρεσιών και για τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία την χρήση 2014 συνολικού ύψους 327.358,00 ευρώ δεν έχει καταβληθεί ο αντίστοιχος Φ.Π.Α.

3) Στον έλεγχο η επιχείρηση προσκόμισε σύμβαση με την ατομική επιχείρηση με ημερομηνία 01/07/2014 στην οποία προβλέπεται ότι αναλαμβάνει την επεξεργασία υπάρχοντος υλικού που καταχωρεί και προβάλλει στο διαδίκτυο και για την εξόφληση έκαστου τιμολογίου δίνεται πίστωση τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών.

4) Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προκύπτει ότι όλα τα Τ.Π.Υ. τα οποία εκδίδονται προς την επιχείρηση επί καθημερινής βάσεως ύψους 270,60 ευρώ μέχρι 31/05/14 και 147,60 ευρώ από 01/06 έως 31/12/14 εμφανίζονται να εξοφλούνται μετρητά αυθημερόν παρά το γεγονός ότι με την σύμβαση δίνεται πίστωση τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών για την εξόφληση έκαστου τιμολογίου.

Τα παραπάνω αντιβαίνουν την κοινή πείρα και πρακτική της αγοράς.

5) Για την περίοδο 03/05/2014 έως 31/05/2014 η επιχείρηση στον έλεγχο δεν προσκόμισε σύμβαση με την ατομική επιχείρηση και επί καθημερινής βάσεως εκδίδονται Τ.Π.Υ. ύψους 270,60 ευρώ τα οποία εξοφλούνται μετρητά αυθημερόν.

6) Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στο Γενικό Ημερολόγιο της επιχείρησης την περίοδο 03-05-2014 έως 16-07-2014 προκύπτει ότι για όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια τα οποία εμφανίζονται να εξοφλούνται αυθημερόν μετρητά στα λογιστικά της βιβλία διενεργείται η εγγραφή χρεώνεται ο λογαριασμός 5398 και πιστώνεται ο λογαριασμός 5314 Βραχυπ/νες υποχρεώσεις προς εταίρους.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 22-04-2019 Έκθεση Ελέγχου της ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ και στις από 20-10-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι **αβάσιμοι**.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. ΔΕΔΕΙ 2021ΕΜΠ/23-02-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα της και δύο (2) φακέλους σπιδράλ [(οι οποίοι περιέχουν δημοσιεύσεις άρθρων, φωτογραφιών κ.λπ.)] που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ την με αριθ./2021 Πράξη Αναπομπής, η οποία της γνωστοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2021ΕΜΠ/24-02-2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε την από 29-03-2021 συμπληρωματική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων και άρθρων 23-25-30 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ./2021 (σχετ. με αριθ./2020 αρχική εντολή ελέγχου) εντολής ελέγχου, λαμβάνοντας από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ2021ΕΜΠ/06-04-2021,

σύμφωνα με την οποία, διαπιστώθηκαν ότι: Από τον έλεγχο των Διακοσίων έξι (206) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας είκοσι επτά χιλιάδων οκτακοσίων είκοσι (27.820) ευρώ πλέον Φ.Π.Α. τα οποία έχει λάβει η προσφεύγουσα από την εταιρεία με ΑΦΜ προκύπτει ότι:

«Σε όλα τα Τ.Π.Υ αναγράφεται ως αιτιολογία συναλλαγής <<καταχώρηση θεμάτων>> χωρίς να αναγράφεται ποιο συγκεκριμένο θέμα ή δημοσίευση άρθρου ή φωτογραφίας κ.λπ αφορά το κάθε φορολογικό στοιχείο ώστε να είναι εφικτό στον έλεγχο να συσχετίσει τα προσκομισθέντα στοιχεία με τα επίδικα φορολογικά στοιχεία.

Ως εκ τούτου δεν είναι εφικτό στον έλεγχο να συσχετίσει τα προσκομισθέντα στοιχεία (δημοσιεύσεις άρθρων, φωτογραφιών κ.λπ) και να πιστοποιήσει ότι αφορούν τα ως άνω επίδικα τιμολόγια.

Ως προς την καλή πίστη

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη είναι αβάσιμος και ατεκμηρίωτος γιατί ζήτησε και έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία εκπίπτοντας τον ΦΠΑ που αναλογούσε καθώς και τον αντίστοιχο φόρο εισοδήματος.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση τα παραπάνω έλεγχος αφού εξέτασε και αξιολόγησε τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής κατέληξε ότι τα στοιχεία αυτά δεν διαφοροποιούν το αρχικό πόρισμα του ελέγχου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 22-04-2019 Έκθεση Ελέγχου της ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ και στις από 20-10-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, 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, ο προσφεύγων (ως εκκαθαριστής της επιχείρησης) κλήθηκε προς ακρόαση με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/24-02-2021 έγγραφο από την υπηρεσίας μας (προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις του σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/23-02-2021 συμπληρωματικό Υπόμνημα, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτό λόγων), με Θέμα «κλήση προς ακρόαση με υποβολή εγγράφων απόψεων», πλην όμως δεν απάντησε.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-04-2019 Έκθεση Ελέγχου της ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ και στις από 20-10-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. /25-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση, με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενη από τον εκκαθαριστή αυτής και την επικύρωση των υπ. αριθ.,, & /2020 πράξεων.

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

ΚΦΑΣ

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2014 (...../2020)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 27.820,00€ Χ40% = 11.128,00€

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2020)	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.318,15
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	3.659,07
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.977,22

Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αρ./2020)	2014
Διαφορά φόρου	6.398,60
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	3.199,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.597,90

Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Φορολογική περίοδος 1/01-31/12/2014 (υπ' αρ./2020)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€16.398,61χ50%)= 3.199,31€

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

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

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.