



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδι- : 176 71 - Καλλιθέα
κας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 29/10/ 2021

Αριθμός Απόφασης 3734

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τis 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», 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)

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 **24-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση, με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην-
....., επί της οδού αριθ., κατά:

-Της υπ. αριθ./2020 (taxis/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

- Της υπ. αριθ./2020 (taxis/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογικό έτος 2020

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014

-Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

-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, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

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 **24-12-2020** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Η Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διαβίβασε το με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./19), που αφορούσε την ατομική επιχείρηση ' ' του ' ' με ΑΦΜ σύμφωνα με το οποίο αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, για τις χρήσεις 2009-2016. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση ' ' του ' ' με ΑΦΜ στη χρήση 2013 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση

....., με ΑΦΜ, για τέσσερα(4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 67.381,00€.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2013 με την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε με θυροκόλληση στις 21-10-2020 στην έδρα της επιχείρησης το με υπ' αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία και στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν με τις υπ' αριθ./2020 &/2020 προσκλήσεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 20-11-2020 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) ΦΠΑ & 4) Προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν.4174/2013) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Φ.Α.Σ.

-Την υπ. αριθ./2020 (taxis/2020) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 26.952,40€(67.381,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 67.381,00€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση ' ' του 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.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ του άρθρου 54 ν. 4174/2013

- Την υπ' αριθμ./2020 (taxis/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν.4174/2013), για την φορολογικό έτος 2020, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00€ (2x500,00€), διότι:

Η εταιρεία με Α.Φ.Μ. δεν ανταποκρίθηκε στις με αρ. πρωτ./2020 και/2020 Προσκήσεις άρθρου 14 Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ., για να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2011 – 31.12.2011 & 01.01.2012 – 31.12.2012, για τις συναλλαγές με την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 και του άρθρου 7 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2, του άρθρου 14 παρ. 1 και παρ. 2 και του άρθρου 24 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54, παρ.1, περίπτωση δ, και παρ. 2, περίπτωση δ του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 17.519,06€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509 /17) 19.374,33€, ήτοι συνολικού ποσού 36.893,39€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου(εικονικά στοιχεία), ύψους 67.381,00€.

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 15.497,63€ πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) ποσού 17.138,83€, ήτοι συνολικού ποσού 32.636,46€.

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 της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 7.748,82€ (€15.497,63x50%), 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:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμων & φόρου εισοδήματος, για το 2013 και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία

-Οι συναλλαγές που έγιναν δεν είναι εικονικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

- Ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ. αριθ./2020 υπόμνημα σε απάντηση του σημειώματος ελέγχου του άρθρου 28 ν. 4174/2013

-Ως προς το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της δαπάνης για την οποία έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

-Ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εικονικού τιμολογίου ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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 i. 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 ιδίου 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. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα το με αρ. πρωτ...../2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τις από 20-11-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα υπέπεσε σε τέσσερις (4) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, καθαρής αξίας 67.381,00€, με εκδότη την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ με ΑΦΜ

Επειδή η λήψη των παραπάνω τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, 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, για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ και ΦΠΑ και φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, 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 έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ και ΦΠΑ και φύλλου ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων (20/11/2020) πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

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 τόσον ο εκδότης, όσον 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 Πληροφορικών 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, να αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της

συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στο με αρ. πρωτ...../2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και στις από 20/11/2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ κατέληξε στο συμπέρασμα ότι είναι εκδότης φορολογικών στοιχείων, καθώς η εκδότρια επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ, εν όψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και της έλλειψης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούν σε κατασκευαστικές εργασίες. Ειδικότερα:

- Δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των εργασιών που αναγράφεται στα εκδοθέντα ΤΠΥ. Από διασταυρωτική επαλήθευση με το τοπικό κατάστημα ΙΚΑ διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε η ατομική επιχείρηση απογράφηκε ως εργοδότης.
- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών, που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.
- Όπως προκύπτει από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων της ΓΓΠΣ, πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές που αφορούν συγκεκριμένα έργα, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις των προμηθευτών του. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του αφορούν πετρελαιοειδή.
- Δεν προέκυψε από πουθενά ότι η ατομική επιχείρηση είχε έδρα κατά το ελεγχόμενο διάστημα.
- Τα περισσότερα τιμολόγια έχουν συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 ευρώ και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοσή τους, συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων.
- Τα έσοδα από τις συναλλαγές με τους πελάτες της δεν τα συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες

δηλώσεις ΦΠΑ. Ειδικότερα δεν υποβλήθηκαν εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, ενώ σε αυτές που υποβλήθηκαν (χρήσεις 2009 και 2010) δεν δηλώνονται εκροές και εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο 19,00 ευρώ. Επίσης, δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις για το 3ο και 4ο τρίμηνο της χρήσης 2011, συνολικά για τη χρήση 2012, για το 1ο και 2ο τρίμηνο της χρήσης 2015, καθώς και για όλα τα τρίμηνα της χρήσης 2016. Αυτές που υποβλήθηκαν εμφανίζουν τα παρακάτω δεδομένα:

ΕΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΤΡΙΜΗΝΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ
2010	A-Δ	0,00	0,00
2011	A-B	0,00	0,00
2013	A-Δ	201.316,30	194.329,39
2014	A-Δ	0,00	0,00
2015	Γ-Δ	0,00	0,00

• Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2011, 2013, 2015 και 2016, ενώ για τις χρήσεις 2009, 2010, 2012 και 2014 τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων έχουν ως εξής:

ΧΡΗΣΗ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
2009	0,00	-1.500,00
2010	0,00	-1.500,00
2012	1.024,80	1.024,80
2014	76.102,59	7.002,59

• Επί των εκδοθέντων τιμολογίων έχει τεθεί επαγγελματική σφραγίδα στην οποία η ατομική επιχείρηση αναφέρεται ως «Εργολάβος Οικοδομών» που αφορά δραστηριότητα η οποία δεν περιλαμβάνεται σε αυτές που είχε δηλώσει κατά την έναρξη της επιχείρησής του. Επισημαίνεται ότι η κύρια δραστηριότητα του ελεγχόμενου αφορούσε στο «Χονδρικό εμπόριο ξυλείας, οικοδομικών υλικών & ειδών υγιεινής».

• Δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι κατείχε τον απαραίτητο τεχνολογικό εξοπλισμό και μέσα. Παρόλο που φέρεται να πραγματοποίησε έσοδα από παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών σημαντικής έκτασης και αξίας, δεν προκύπτει να έλαβε φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις ή επαγγελματίες που κατείχαν ή εκμίσθωναν μηχανήματα ή

εξοπλισμό ή απασχολούσαν ανθρώπινο δυναμικό, ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιες εξειδικευμένες υπηρεσίες και κατασκευές.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ, είναι και η ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ., η οποία έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 67.381,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 15.497,63 ευρώ για τη χρήση 2013»

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, στο Κεφάλαιο ' Διαπιστώσεις του Παρόντος Ελέγχου ' στις από 20-11-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την λήπτρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ., αναφέρεται ότι:

«.....η λήπτρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις και δεν προσκόμισε τα αιτούμενα στοιχεία.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 01.01.2013 – 31.12.2013

α) Η επιχείρηση τη χρήση 01.01.2013 – 31.12.2013 έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 67.381,00 € πλέον ΦΠΑ 15.497,63 €, δηλαδή συνολικής αξίας 82.878,63 € από την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ

β) Από το σύστημα των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών Προμηθευτών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δήλωσε την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών χρήσης 2013, ως προμηθευτή με τέσσερα (4) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 67.381,00 ευρώ. Επομένως τεκμαίρεται ότι τα επίμαχα παραστατικά καταχωρήθηκαν και στα βιβλία της επιχείρησης τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013.

Τονίζεται ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών για τη χρήση 2013.

γ) Η επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, αν και εκλήθη νομίμως. Στις επιδοθείσες προσκλήσεις άρθρου 14 Ν.4174/2013, η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά, αποδεικτικά έγγραφα

του τρόπου εξόφλησης ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Ως εκ τούτου δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία, φορολογικές δηλώσεις, λογιστικές εγγραφές καταχώρησης των υπό κρίση παραστατικών, ιδιωτικά συμφωνητικά και εργολαβικά ώστε να αποδεικνύεται το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων, ούτε Τριμηνιαίες Καταστάσεις Συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 Ν.1882/90, για την ελεγχόμενη χρήση.

Επιπρόσθετα, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, προκειμένου να πιστοποιηθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως τραπεζικά έγγραφα, επιταγές έκδοσης του λήπτη των στοιχείων και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού (extrait).

Σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 6 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), 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. Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου.

δ) Επίσης, από δηλώσεις τρίτων από την ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου για τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές της επιχείρησης ' του ' με ΑΦΜ, προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση για τη χρήση 2011, 2012 και 2013, έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από άλλες επιχειρήσεις, ενώ έχει δηλωθεί ως πελάτης από ελάχιστες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα και σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά: 1) για τη χρήση 2011 δηλώθηκε από έξι (6) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 124.034,32 ευρώ, ενώ δηλώθηκε ως πελάτης από πέντε (5) επιχειρήσεις με συνολική αξία συναλλαγών 18.133,49 ευρώ, 2) για τη χρήση 2012 δηλώθηκε από επτά (7) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 182.562,00 ευρώ, ενώ δηλώθηκε ως πελάτης από μία (1) επιχείρηση με συνολική αξία συναλλαγών 402,86 ευρώ, 3) για τη χρήση 2013 δηλώθηκε από έξι (6) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 236.007,70 ευρώ, ενώ δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

Σημειώνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τη χρήση 2011 και τη χρήση 2013, ενώ για τη χρήση 2012 υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών με συνολική αξία πωλήσεων 212.354,00 ευρώ σε οκτώ (8) εταιρείες πελάτες της.

Οι πραγματοποιηθείσες αγορές δεν δικαιολογούν πωλήσεις τέτοιου μεγέθους, και είναι προφανές ότι η αναντιστοιχία αυτή αποδεικνύει την εικονικότητα των τιμολογίων.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου και τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα ληφθέντα παραστατικά από την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ (τέσσερα φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2013 συνολικής καθαρής αξίας 67.381,00 ευρώ) είναι εικονικά στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή (ανύπαρκτες συναλλαγές).
.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στο με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και στις από 20/11/2020 Εκθέσεις 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 οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τον έλεγχο δεν επέδειξε τα βιβλία και στοιχεία της, αν και της κοινοποιήθηκαν Προσκλήσεις Άρθρου 14 Ν.4174/2013, προκειμένου να διαπιστωθούν ο αριθμός, το είδος, η ημερομηνία και η αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου που εκδόθηκε, καθώς και το είδος των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν. Δεδομένου ότι αυτά συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, τεκμαίρεται ότι καταχωρήθηκαν και στα βιβλία της.

Επειδή, 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, το με αρ. πρωτ./2020 υπόμνημα της προσφεύγουσας λήφθηκε από την Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμα, ήτοι μετά το πέρας της προθεσμίας των 20 ημερών την οποία είχε η προσφεύγουσα για να διατυπώσει τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, και μετά και από την έκδοση των οριστικών πράξεων και την υπογραφή των εκθέσεων ελέγχου. Με το υπόμνημά της απάντησε αορίστως και γενικώς στις διαπιστώσεις του ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος δεν είχε τη δυνατότητα να κατασχέσει τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά, καθώς η προσφεύγουσα δεν συνεργάστηκε στον έλεγχο και κατά τις επανειλημμένες επισκέψεις των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. στην έδρα της επιχείρησης, δεν ευρέθη κανείς εργαζόμενος, συνεργάτης, συνέταιρος ή/και νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης, και η θύρα της ήταν κλειδωμένη και ως

εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται.

Επειδή, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 67.381,00 ευρώ, το ποσό αυτό προστίθεται στο αποτέλεσμα της χρήσης ως λογιστική διαφορά, επειδή οι παραπάνω δαπάνες δεν καλύπτονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 31 Ν.2238/94 και επί πλέον οι δαπάνες αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν. Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται μόνο πραγματικές δαπάνες (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 31 του Ν. 2238/94, ΠΟΛ 1029/2006 και Σ.τ.Ε. 141/93, 769/91, 1634/94, 1823/94).

-Σύμφωνα με το άρθρο 32 § 1 περ. β του Ν. 2859/2000 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Ο αναλογούν Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα πιο πάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία, ύψους 15.497,63 ευρώ για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 – 31.12.2013, εκπέσθηκε από την επιχείρηση, χωρίς αυτή να έχει τέτοιο δικαίωμα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000.

Επομένως, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει για έκπτωση από το φόρο εκροών το παραπάνω ποσό Φ.Π.Α. 15.497,63 ευρώ των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, επειδή οι ανωτέρω δαπάνες δεν καλύπτονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία, και δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 31 Ν. 2238/94. Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται μόνο πραγματικές δαπάνες (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 31 του Ν. 2238/94, ΠΟΛ 1029/2006 και Σ.τ.Ε. 141/93, 769/91, 1634/94, 1823/94).

-Σύμφωνα με το άρθρο 6 § 1 του Ν.2523/1997, στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, με βάσει εικονικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικό ποσό φόρου για καταβολή.

Σύμφωνα με το άρθρο 79 § 1 του Ν.4472/2017 για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος νόμου δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις

εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στο με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και στις από 20/11/2020 Εκθέσεις 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.

Ως προς το πρόστιμο λόγω μη επίδειξης βιβλίων, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011 & 01/01-31/12-2012

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρθρ. 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το έγγραφο ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015 με θέμα: «Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της

Επικρατείας.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ, ο οποίος ίσχυσε από 1/1/2013 μέχρι 31/12/2014, οριζόταν ότι, τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων, κατά τη ημερομηνία εκδόσεως της πράξης ήτοι 20-11-2020, είχε παρέλθει η πενταετής προθεσμία, για την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων για τις κρινόμενες χρήσεις 2011 & 2012 και ως εκ τούτου η πράξη (υπ. αριθ./2020 (taxis/2020) ακυρώνεται και το πρόστιμο διαγράφεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και στις από 20/11/2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκτός της πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), για το φορολογικό έτος 2020, 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 αριθ. πρωτ. / 24-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ ως εξής:

1) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση, της υπ' αριθ. / / 2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

2) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση, α) της υπ' αριθμ. / / 2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013, β) της υπ' αριθμ. / 2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, γ) της υπ' αριθμ. / 2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, δ) της υπ' αριθ. / 2020 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Κ.Φ.Α.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/31/12/2013[(...../2020 (taxis/2020)]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: $(67.381,00 \times 40\%) = 26.952,40\text{€}$

ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 54 ν. 4174/2013

Φορολογικό έτος 2020 [(...../2020(taxis/2020)]

Πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013: = 0,00€

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2020)	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.519,06
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	19.374,33
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.893,39

ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αρ./2020)	2013
Διαφορά φόρου	15.497,63
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	17.138,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.636,46

Πρόστιμο 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: (€15.497,63×50%)= **7.748,82**

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
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.