



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-10-2021

Αριθμός απόφασης: 3983

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604538
ΦΑΞ : 213 1604567

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 ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22-4-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία Κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		24-12-2020	29-12-2020	Εισόδημα	2013	14.308,80€
2		24-12-2020	29-12-2020	Φ.Π.Α.	2013	6.803,38€
3		24-12-2020	29-12-2020	Πρόστιμο Φ.Π.Α.	2013	1.551,93€
4		24-12-2020	29-12-2020	Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015	2013	5.398,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πράξεων επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 24-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-4-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.385,89€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης, συνολικού ποσού 7.108,78€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 814,13€.

Με την με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 3.219,47€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 3.583,91€.

Με την με αριθ./2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, συνολικού ποσού 1.551,93€, λόγω του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθ./2020 πράξη επιβολής προστίμου, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού 5.398,00€ (13.495,00€ Χ 40%), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 13.495,00€, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ και της παρ.1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013.

Ιστορικό

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 24-12-2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & επιβολής προστίμου Φ.Π.Α και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2019 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθ./...../2019 εντολής ελέγχου διαπίστωσε ότι η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ με αντικείμενο δραστηριοτήτων «.....» πραγματοποίησε συναλλαγές, οι οποίες είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία, που εξέδωσε είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Μεταξύ των επιχειρήσεων που φέρονται ότι έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, προς την οποία εξέδωσε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

<u>ΧΡΗΣΗ 2013</u>			
ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.....	700,00€	161,00€	861,00€
.....	4.700,00€	1081,00€	5.781,00€
.....	7.330,00€	1.685,90€	9.015,90€
.....	765,00€	175,95€	940,95€
ΣΥΝΟΛΟ	13.495,00€	3.103,85€	16.598,85€

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ./2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και την με αριθ. πρωτ./2020 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, περιόδου από 1/1/2013 έως 31/12/2015, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στις &/2020, αντίστοιχα, προσκομίζοντας τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία των ανωτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε τα με αριθ./2020 και/2020 πρακτικά συνάντησης καθώς και τις με αριθ. πρωτ./2020 και/2020 αποδείξεις παραλαβής βιβλίων και στοιχείων, αντίστοιχα.

Εν συνεχεία, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, προκειμένου να διαπιστώσει εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), προέβη σε επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, συνεπεία του οποίου εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ./2020 αίτημα παροχής πληροφοριών. Επιπλέον, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ ήλεγξε εάν τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων εσόδων-εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Έπειτα, ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω ενεργειών εξέδωσε:

- α) Το με αριθ. πρωτ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του ν.4174/2013.
- β) Τον με αριθ./2020 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013).

γ) Τον με αριθ./2020 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., έτους 2013.

δ) Τον με αριθ./2020 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α., έτους 2013.

ε) Την με αριθ./2020 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, έτους 2013.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημα.

Ο έλεγχος αφού επέστρεψε στην προσφεύγουσα τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία με την με αριθ. πρωτ./2020 Απόδειξη Παράδοσης Φορολογικών Στοιχείων, προχώρησε σε κατάσχεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ως εξής:

- Με την με αριθ. πρωτ./2020 κατασχέθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, έτους 2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από 24-12-2020 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη η έκδοση καταλογιστικών πράξεων, χρήσης 2013, λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων.
2. Η κρίση του ελέγχου ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη είναι παντελώς αόριστη, πλημμελώς αιτιολογημένη και αναπόδεικτη.
3. Δεν στοιχειοθετείται σε βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και τελέσθηκαν από τον φερόμενο εκδότη των τιμολογίων.
4. Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι νομότυπα και οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 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 παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του

Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 34 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992): «... Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 32 «Τροποποίηση του άρθρου 36 του ΚΦΔ σχετικά με την προθεσμία παραγραφής» του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι: «2. Η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

...

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από

τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαιώσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν.2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με την προσφάτως εκδοθείσα υπ' αρ. 616/2021 απόφαση της Ολ. του Σ.τ.Ε. «6. Επειδή, από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την

αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. **Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.** Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την είσπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει

και επιβάλλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017). ...

9.Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β' του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ' αρχήν υποθέσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει **η επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ.** και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. **Σύμφωνα, όμως, με όσα αναφέρονται στη σκέψη 6, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου** (πρβλ. και σχετική επισήμανση στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφορικά με την ίδια διάταξη) και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής, εν προκειμένω δε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., κατά την έννοια της οποίας η δεκαετής παραγραφή διακόπτεται με την έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 692-693/2020).».

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω συνάγεται ότι η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013), συντελείται όχι μόνο με την έκδοση

της οικείας καταλογιστικής πράξης, αλλά προαπαιτεί και την κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.

Επειδή, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής, ως προς την χρήση 2013, συμπληρωνόταν την **31-12-2019**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ περιήλθε σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, την **11-4-2019**, ήτοι εντός του τελευταίου έτους της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ.2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος, ήτοι εν προκειμένω έως την **31-12-2020**.

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, που αφορούν την διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2013, εκδόθηκαν την **24-12-2020** και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα την **29-12-2020**, ήτοι **εμπρόθεσμα**.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για την διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Εισόδημα

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1194 (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994) ορίζουν ότι:

Άρθρο 30. Ακαθάριστο εισόδημα

1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.....».

Άρθρο 31. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή [...] εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο

προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος ...

Άρθρο 32. Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 «Προσδιορισμός εισοδημάτων από επιχειρήσεις» του ν.4110/2013 ορίζεται ότι:

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 «Έναρξη ισχύος» του ν.4110/2013 ισχύει ότι: «1. **Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α) Των άρθρων 1** (παράγραφοι 1 και 2), 2 (παράγραφοι 2 και 8), 3 (παράγραφοι 1,2,3,5,6,13,18,21,28,29,30,32,33,35,36,37,40 και 45), **4**, 6 (παράγραφοι 3, 4, 5, 6, 8 και 15), 7 (παράγραφοι 1, 2,5 και 7) και 9 (παράγραφοι 1, 2,11,12,16, 24, 30 και 31) **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.**».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

*1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.
.....*

Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Φ.Δ.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) ορίζουν ότι:

Άρθρο 1. Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

Άρθρο 2. Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

3. 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.».

Άρθρο 10. Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

8. 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 το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. *Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός 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 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.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....*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.*».

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 επιτηδεύματος 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/ 8-2-2012).

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 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: *«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 ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ*

δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 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).».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: *«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ν.4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: *«5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 (Α' 170).».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: *«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:*

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: *«Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην*

τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν.4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α ...,

β) Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) ορίζεται ότι: «1. 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 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.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από 24-12-2020 οικείων εκθέσεων ελέγχου, αναφέρεται ότι: «Από την έρευνα που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής στην ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ και αντικείμενο ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ αρμοδιότητας ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω οντότητα **εξέδωσε**:

• σε 118 περιπτώσεις, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.632.531,24€ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2013,

• σε 80 περιπτώσεις, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.127.248,16€ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2014,

• σε 48 περιπτώσεις, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 664.431,32€ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2015,

• σε 31 περιπτώσεις, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 182.675,00€ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2016,

• σε 56 περιπτώσεις, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 174.517,78€ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2017,

ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 3.781.403,50€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12παρ.1, 18 παρ.2,5,9 & 19 παρ.1γ του ΚΒΣ, ΤΩΝ ΠΑΡ.6,10 ΚΑΙ 11 ΤΟΥ ΑΡ.6 ΤΟΥ Ν.4093/12 κφας, της παρ.1ε του άρ.55Α και του άρ.66 του ν.4174/13 ΚΦΔ σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ.1,2,3,4 του ν.2523/97 και του άρ.7 παρ.3,4 και 5 του ν.4337/15 όπως ισχύουν.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που φέρονται ότι έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ περιλαμβάνεται και η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ αρμοδιότητας ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών, ...

...

5.2 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

..... με ΑΦΜ

5.2.1 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΥΕΔΔΕ

Αιτία για τον έλεγχο της συγκεκριμένης οντότητας από την ΥΕΔΔΕ Αττικής αποτέλεσαν τα διαλαμβανόμενα πληροφοριακά δελτία &/2017 από την ανωτέρω υπηρεσία με τα οποία διαπιστώθηκε η έκδοση και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Μεταξύ των αναφερόμενων εμπλεκόμενων οντοτήτων ήταν και ο

Συνεπεία της υπ' αριθμ...../...../2019 εντολής ελέγχου συνεργείο ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης επί της οδού στο, όπου δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί. Εν συνεχεία, ο έλεγχος αναζήτησε τον ελεγχόμενο στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού, όπου δεν εντοπίστηκε. Κατόπιν τούτων ο ελεγχόμενος κρίθηκε ως αγνώστου διαμονής και το συνεργείο ελέγχου επέδωσε την υπ' αριθμ. πρωτ...../2019 Πρόσκληση Προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων για τις χρήσεις από 2013 έως και 2017 στο Δήμο Επί των ανωτέρω δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση. Επιπλέον, στο πληροφοριακό σύστημα μισθώσεων ακίνητης περιουσίας δεν υπάρχει κάποια καταχώριση, ώστε ο έλεγχος να εντοπίσει κάποια αδήλωτη εγκατάσταση του ελεγχόμενου μέσω του ιδιοκτήτη του ακινήτου.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΕΞ 2018 έγγραφό του προς τον ΕΦΚΑ αιτήθηκε να του γνωστοποιήσουν αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητες του για τις χρήσεις από 2013 έως και 2017. Ο ΕΦΚΑ με το υπ' αριθμ. πρωτ./2018 και/2018 απαντητικό έγγραφό του γνωστοποίησε στο εν λόγω συνεργείο

ελέγχου ότι ο με ΑΦΜ έχει απογραφεί στις 11/09/2013 με ΑΜΕ και έχει υποβάλλει ΑΠΔ για την ασφάλιση των εργαζομένων της επιχείρησής του για την χρονική περίοδο 10/2013 – 09/2014, χωρίς να καταβάλλει τις αντίστοιχες εισφορές. Ταυτόχρονα, ο ΕΦΚΑ απέστειλε σχετικές καταστάσεις ασφαλισμένων με τις αποδοχές και τις ημέρες εργασίας αλλά και τους κωδικούς της ειδικότητάς τους.

Το συνεργείο ελέγχου αφού ταυτοποίησε τα ΑΦΜ των φερόμενων ως απασχολούμενων στην ελεγχόμενη οντότητα προχώρησε στη διασταύρωση των αποδοχών που φέρονται ότι έλαβαν από την ανωτέρω με τις δηλώσεις εισοδήματος, όπου διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν δηλωθεί οι αποδοχές.

Επιπλέον, αναζητήθηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής στοιχεία αγορών από την ελεγχόμενη οντότητα, τόσο μέσω της επεξεργασίας του προφίλ της ελεγχόμενης οντότητας από τα υποσυστήματα ελέγχου της υπηρεσίας, όσο και μέσω της ΔΗΛΕΔ με το υπ' αριθμ. πρωτ...../2018 έγγραφό του. Η εν λόγω υπηρεσία με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ/2019 απαντητικό έγγραφό τους γνωστοποίησε στο συνεργείο ελέγχου ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από Τρίτες χώρες. Από τον έλεγχο στα υποσυστήματα ελέγχου της υπηρεσίας της ΥΕΔΔΕ προέκυψε ότι οι μόνες αγορές που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα ήταν συνολικής καθαρής αξίας 5.994,92€ κατά την χρήση 2013 και επίσης δεν βρέθηκαν στοιχεία για ενδοκοινοτικές εισαγωγές.

5.2.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΥΕΔΔΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «.....»» με ΑΦΜ

Ύστερα από τα πραγματικά περιστατικά και στοιχεία που εκτέθηκαν ανωτέρω διαπιστώνεται ότι:

1) Ο ελεγχόμενος δεν εντοπίστηκε παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες του συνεργείου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ όπως αναλυτικά αναφέρθηκε στα πραγματικά περιστατικά, τόσο στην δηλωμένη έδρα της επιχείρησής του, όσο και στην δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του, ενώ δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της ανωτέρω υπηρεσίας που νομίμως του κοινοποιήθηκαν στον δήμο, ως αγνώστου διαμονής.

2) Η μη δήλωση από τους φερόμενους ως απασχολούμενους στην ελεγχόμενη οντότητα των εισοδημάτων αυτών καθώς και η μη καταβολή των αντίστοιχων εισφορών, οδήγησε στο συμπέρασμα ότι οι ΑΠΔ που υπέβαλε ο είναι εικονικές και ο σκοπός της υποβολής των ήταν να φανεί ότι ο ανωτέρω απασχολούσε πράγματι προσωπικό και μπορούσε να παρέχει υπηρεσίες. Κατά συνέπεια, δεν απασχόλησε προσωπικό για τις χρήσεις 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017.

3) Ο εμφανιζόμενος κύκλος εργασιών της εκδότριας επιχείρησης προϋποθέτει την ύπαρξη αγορών εμπορευμάτων. Η ελεγχόμενη επιχείρηση παρότι φέρεται να παρέχει υπηρεσίες **εμφανίζει ελάχιστες αγορές από το εσωτερικό ενώ από το εξωτερικό δεν πραγματοποιεί συναλλαγές** όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω.

4) Όσον αφορά στην ευθύνη της ελεγχόμενης επιχείρησης σχετικά με την έκδοση των Εικονικών φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος επισημαίνει τα εξής: Η έκδοση Εικονικών

φορολογικών στοιχείων, εξυπηρετεί τρίτους στην προσπάθεια τους να διογκώσουν πλασματικά τις εμφανιζόμενες στα λογιστικά τους αρχεία, δαπάνες - αγορές. Αποτελούν δηλαδή οι δαπάνες - αγορές, ένα μέγεθος κρίσιμο, η διόγκωση των οποίων μειώνει τα προς φορολόγηση κέρδη καθώς και τον τελικώς αποδιδόμενο ΦΠΑ στο Δημόσιο.

5.3 ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «.....»
.....» με ΑΦΜ

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω **ο έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ Αττικής αποφαινεται ότι οι συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ επί της οδού αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ Αγίων Αναργύρων, είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών.».**

Επειδή, σύμφωνα με τις από 24-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριοτήτων «ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ», προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών συντήρησης των ανελκυστήρων και του Ηλεκτρομαγνητικού Εξοπλισμού σε μεγάλα Δημόσια Νοσοκομεία και σε διάφορες Υπηρεσίες του Δημοσίου μέσω μειοδοτικών διαγωνισμών, τις οποίες εν συνεχεία ανέθετε σε υπεργολάβους. Για την ανωτέρω παροχή συντάσσονταν συμβάσεις ή/και ιδιωτικά συμφωνητικά συντήρησης ανελκυστήρων/ηλεκτρομαγνητικού εξοπλισμού από τα εν λόγω Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο έλαβε από την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

<u>ΧΡΗΣΗ 2013</u>			
ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.....	700,00€	161,00€	861,00€
.....	4.700,00€	1081,00€	5.781,00€
.....	7.330,00€	1.685,90€	9.015,90€
.....	765,00€	175,95€	940,95€
ΣΥΝΟΛΟ	13.495,00€	3.103,85€	16.598,85€

Επειδή, ειδικότερα, κατ' επίκληση και εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ως γενικά έξοδα διαχείρισης, τα οποία, δυνάμει της ως άνω διάταξης του ΚΦΕ, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες εκείνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και

στην εν γένει βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης (βλ. ΣΤΕ 650/2005 κ.ά.). Οι δαπάνες αυτές θεωρείται ότι έχουν πραγματοποιηθεί και μπορούν, επομένως, να αφαιρεθούν, εφόσον οι σχετικές απαιτήσεις κατά της επιχείρησης είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, άσχετα από το χρόνο εξόφλησής τους (ΣΤΕ 1170/2007, 4118/1997, 3252/1992). Η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί την έκπτωση ορισμένης δαπάνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχειρήσεως ως παραγωγική, εφόσον διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί, κατά κοινή πείρα, είτε ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της επιχειρήσεως, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 1353/2014, 2963/2013).

Εξάλλου, όπως είναι γνωστό, η φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον παραγωγικό ή μη χαρακτήρα της δαπάνης, εάν δηλαδή αυτή έγινε στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δεν μπορούν, όμως, να ελέγξουν τη σκοπιμότητα και το «προσήκον» μέτρο στο οποίο χρειαζόταν να γίνει η δαπάνη, εφόσον δεν αμφισβητείται ότι η επιχείρηση υποβλήθηκε πράγματι σε αυτήν (ενδεικτικά ΣΤΕ 2383/68, 600/70, 3110/73, 3122/74, 197/76, 3306/76, 1293/88, 3040/81, 1670/83, 2104/84).

Σύμφωνα και με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ, για να αναγνωρισθεί φορολογικώς η έκπτωση μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει η δαπάνη αυτή να είναι:

- πραγματική και όχι εικονική (ΣΤΕ 237/88, 769/91).
- να αφορά σε συναλλαγή με πρόσωπα όχι φορολογικώς άγνωστα (όχι εικονικά) (ΣΤΕ 690/88, 692/88 7μελούς, 958/92, 1634/94, 1217-20/95, 3198/96).
- να προκύπτει από δικαιολογητικά της λογιστικής εγγραφής στα βιβλία (ΣΤΕ 1967/80, 574/86, 237/88, 2968-72/88).
- να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη (ΣΤΕ 334/56, 798/62, 4209/85, 2968/88) και
- να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις νόμων (ΣΤΕ 1966/80, 3219-20/80).

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, όπως αυτές παρατίθενται στις από 24-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, των υποβληθεισών δηλώσεων αλλά και σύμφωνα με τα όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 δεν καταρτίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εργασιών μεταξύ του φερόμενου ως εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ και της προσφεύγουσας, θεωρημένο κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.16 του ν.1882/90.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, αναφορικά με την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. / 22-4-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία Κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Έτος
1		24-12-2020	29-12-2020	Εισόδημα	2013
2		24-12-2020	29-12-2020	Φ.Π.Α.	2013
3		24-12-2020	29-12-2020	Πρόστιμο Φ.Π.Α.	2013
4		24-12-2020	29-12-2020	Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015	2013

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2020) Οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013)

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

Διαφορά φόρου	6.385,89€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	7.108,78€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	814,13€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.308,80€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2020) Χρήσης 2013

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	3.219,47€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	3.583,91€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	6.803,38€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	91,65€

3. Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2020) Χρήσης 2013

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

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017:

Πρόστιμο συνολικού ποσού [3.103,85 X 50%]: 1.551,93€

4. Κ.Φ.Α.Σ. (Αριθ. Πράξης/2020) Χρήσης 2013

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

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015

Πρόστιμο συνολικού ποσού [13.495,00 X 40%]: 5.398,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.