



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 29/10 / 2021

Αριθμός Απόφασης 4020

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε α) η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο, οδός αρ., β) ο του με ΑΦΜ, κάτοικος-....., επί της οδού αρ. με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω

επιχείρησης, 3) του με ΑΦΜ, κάτοικος-....., οδός αρ., με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης και 3) του με ΑΦΜ, κάτοικος-....., οδός αρ., με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης, κατά:

-Της υπ. αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε α) η επιχείρηση με ΑΦΜ, β) ο του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης, 3) ο του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης και 3) ο του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης, η οποία λαμβανομένης υπόψη ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις 31/12/2020 και ότι με βάση την υπ' αριθ. Α. 1273/2020 (Β' 5597) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς και την υπ' αριθ. Α 1049/2021 (Β' 984) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ερμηνεύτηκε με την Ε 2062/2021 εγκύκλιο, κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη 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. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαβίβασε το με αρ. πρωτ...../2020 Δελτίο Πληροφοριών με συνημμένη την από 29-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (Ν.4174/2013), λόγω

αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ σύμφωνα με το οποίο αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, για τις χρήσεις 2014-2016. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ στην χρήση 2014 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση, με ΑΦΜ, για τέσσερα(4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 50.000,0€.

Β. Κατόπιν των ανωτέρω, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, εξέδωσε την υπ. αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014 για την επιχείρηση, με ΑΦΜ για ΚΦΑΣ, εισόδημα και ΦΠΑ.

Αρχικά ο έλεγχος, με την με αρ. πρωτ./2020 κοινοποίησε στον εκπρόσωπο της επιχείρησης την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου και της γνωστοποιούσε ότι έχει τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για όλες τις φορολογίες της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12-2014, που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων άρθρων 18, 19 και 72 του ν.4174/2013 (Α' 170, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 & 398 παρ.1 του ν. 4512/2018 (Α' 5), καθώς και η με αρ. πρωτ./2020 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων.

Η επιχείρηση ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ., τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία. Μεταξύ των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων συμπεριλαμβάνονταν και τα κατωτέρω εκδόσεως

Τα παραστατικά αυτά είναι τα ακόλουθα.

ΗΜ/ΝΙΑ	Α/Α Παραστατικού	Εκδότης	Κ.Α.	Φ.Π.Α.
04/11/2014	ΤΔΑ ΕΞΟΔΑ		12.000,00	2.760,00
11/11/2014	ΤΠΥ		13.800,00	3.174,00
28/11/2014	ΤΠΥ		15.000,00	3.450,00
		ΣΥΝΟΛΑ	40.800,00	9.384,00

Από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η επιχείρηση, όπως και το μη προσκομισθέν ΤΔΑ/2014 καθαρής αξίας 9.200,00 € πλέον ΦΠΑ 2.116,00€, έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία στο σκέλος των εξόδων και συγκεκριμένα στα γενικά έξοδα ΜΔΕΦ και διακριτά ο αναλογών ΦΠΑ. Από

τα προσκομισθέντα παραστατικά, το υπ' αριθ./2014 Τ.Π.Υ. στην περιγραφή αναφέρει «τοποθέτηση και κατασκευή ραφιών από σίδερο και ΜΤΦ».

Το υπ' αριθ./2014 Τ.Π.Υ. αναφέρει «Αντικατάσταση Νιπτήρα, αλλαγή ηλεκτρικών καλωδίων».

Το υπ' αριθ./2014 Τ.Δ.Α. αναφέρει «Υλικό ΜΤΦ 800 κιλά».

Όλα έχουν εκδοθεί με τρόπο πληρωμής «Πίστωση».

Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα τηρούμενα βιβλία είχαν καταχωρηθεί και τα κατωτέρω παραστατικά εκδόσεως της εταιρείας «..... με ΑΦΜ, ως διαφημιστικές δαπάνες.

ΗΜ/ΝΙΑ	Α/Α Παραστατικού	Εκδότης	Κ.Α.	Φ.Π.Α.
18/08/2014	ΤΔΑ ΕΞΟΔΑ		25.000,00	5.750,00
23/09/2014	ΤΔΑ ΕΞΟΔΑ		25.000,00	5.750,00
26/05/2014	ΤΔΑ ΕΞΟΔΑ		20.000,00	4.600,00
ΣΥΝΟΛΑ			70.000,00	16.100,00

Από τα ανωτέρω παραστατικά προσκομίστηκε στον έλεγχο μόνο το υπ' αριθ./2014 Τιμολόγιο (για Παροχή Υπηρεσιών) καθαρής αξίας 20.000€ πλέον ΦΠΑ 4.600,00€ με αιτιολογία περιγραφή ' ' ' ' .

Για το σύνολο των ανωτέρω παραστατικών αμφοτέρων των εκδοτών, αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο πρόσθετα στοιχεία, προκειμένου να τεκμηριωθούν οι συναλλαγές ως πραγματικές, δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε τέτοιο στοιχείο, είτε εξόφλησης τους, είτε συμφωνητικό που να τις δικαιολογεί.

Επιπροσθέτως, από την εφαρμογή eIenxis -Αιτιολογημένα Δελτία Πληροφοριών καταγγελίες κ.λπ. προκύπτει ότι η εκδότρια των εν λόγω τιμολογίων-δελτίων αποστολής, έχει καταγραφεί ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα κάνοντας χρήση των δυνατοτήτων του ν. 4512/2018 σύμφωνα με την παραπάνω πρόσκληση, υπέβαλλε, την υπ' αριθ./2020 τροποποιητική δήλωση για την φορολογία εισοδήματος και τις υπ. αριθ./2020,/2020 &/2020 τροποποιητικές δηλώσεις για το ΦΠΑ αντίστοιχα.

Στην συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και της δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε και επέδωσε νόμιμα στις 10-12-2020 στην επιχείρηση, το υπ. αριθ./2020 Σημειώμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του άρθρου 7§3 & 5 ν. 4337/2015 και την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν. 4472/2017.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 30-12-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 31/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογία ΚΦΑΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος και 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και Προστίμου, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω Πράξεις:

Κ.Φ.Α.Σ.

-Την υπ. αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρου 7§3 & 5 ν. 5337/2015), για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 48.000,00€ (120.000,00€ x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 120.000,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 27.000,00€ και συγκεκριμένα α) τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 50.000€ πλέον ΦΠΑ ποσού 11.500,00€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ και β) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 70.000€ πλέον ΦΠΑ ποσού 16.100,00€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2020 (...../2020) Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επεβλήθη σε

βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 13.800,00€ (€27.600,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι προσφεύγοντες, με την αρ. πρωτ./28-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή, ζητάνε την ακύρωση, της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρου 7§§3 & 5 ν.5337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

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

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

-Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

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. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα το με αρ. πρωτ./2020 Δελτίο Πληροφοριών με συνημμένη την από 29-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και την από 31-12-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα υπέπεσε σε τέσσερις (4) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2014, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, καθαρής αξίας 120.000,00€, πλέον ΦΠΑ ποσού 27.000,00€ και συγκεκριμένα α) τέσσερα (4)) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 50.000€ πλέον ΦΠΑ ποσού 11.500,00€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ και β) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 70.000€ πλέον ΦΠΑ ποσού 16.100,00€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

Επειδή η λήψη των παραπάνω επτά (7) 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 καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ, 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 καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ στη χρήση 2014 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (31/12/2020) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2025. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από

τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ'

αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά 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 η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, για να αποδείξει τους ισχυρισμούς της.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή 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 πραγματοποίησής 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 προκειμένη περίπτωση, στο με αρ. πρωτ./2020 Δελτίο Πληροφοριών στην από 29-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ

και στην από 31-12-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....Από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Κατόπιν της ανωτέρω εντολής ελέγχου, ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της επιχείρησης, επί της οδού - και θυροκόλλησε την υπ' αριθ. Πρωτ./2017 Πρόσκληση. Η επιχείρηση δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί εκεί και από πληροφορίες περιοίκων επιχειρήσεων, πληροφορήθηκε ότι αυτή είχε αποχωρήσει πολλά χρόνια πριν, προς άγνωστη διεύθυνση, χωρίς κανένας άλλος να γνωρίζει οτιδήποτε σχετικό. Επίσης από έλεγχο στο Ε2 του Κου με ΑΦΜ, ιδιοκτήτη του πρώτου υποκαταστήματος της επιχείρησης, επί της οδού -, διαπιστώθηκε ότι, ο χώρος μισθωνόταν από την 01-05-2014 μέχρι και την 01-11-2015 στην με ΑΦΜ (η οποία για το διάστημα από 01-05-2014 έως και 30-09-2014 έφερε ως ιδρυτικό τίτλο, την επωνυμία από 02-11-2015 και μετά, μισθώθηκε σε άλλη επιχείρηση.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, μετέβη στη δηλωθείσα διεύθυνση του δευτέρου υποκαταστήματος επί της οδού και επειδή στην είσοδο δεν βρέθηκε πινακίδα της επιχείρησης ή κουδούνι με την επωνυμία αυτής, θυροκόλλησε στο ισόγειο, την υπ' αριθ. Πρωτ./2017 Πρόσκληση.

Κατόπιν ο έλεγχος διενήργησε έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα στο Ε2 του ιδιοκτήτη του ακινήτου, Κου με ΑΦΜ Ύστερα από τηλεφωνική επικοινωνία με τον προαναφερθέντα, ο οποίος προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., και του επιδόθηκε η υπ' αριθ. Πρωτ./2017 Πρόσκληση, προσκόμισε ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης γραφείου 2ου ορόφου μεταξύ αυτού και της, δια της διαχειρίστριας αυτής, Κας/..... του με ΑΦΜ Επίσης υπέβαλε Υπεύθυνη Δήλωση - Υπόμνημα στην οποία αναφέρει ότι τα γραφεία της επιχείρησης βρίσκονται στον δεύτερο όροφο της πολυκατοικίας, επί της οδού στην

Ως εκ τούτου ο έλεγχος, μετέβη εκ νέου στην ανωτέρω δ/νση και θυροκόλλησε λόγω απουσίας τους, την υπ' αριθ./2017 Τρίτη πρόσκληση στην πόρτα της επιχ/σης, όπου ήταν αναρτημένη ταμπέλα με την επωνυμία της.»

Στη συνέχεια επιβλήθηκαν πρόστιμα (100,00€ και 500,00€ σύμφωνα με το αρθρ. 54 του Ν.4174/2013) διότι,

Η επιχείρηση, α) δεν ενημέρωσε εντός δέκα (10) ημερών εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση, για μεταβολή της δ/νσης της έδρας της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 §4 του Κ.Φ.Δ. και

β) δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμό πρωτοκόλλου/2017,/2017 και/2017 έγγραφα αιτήματα της Δ.Ο.Υ., για να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της (βιβλία και στοιχεία), εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή τους, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 § 1 του Κ.Φ.Δ.

Στη συνέχεια ο έλεγχος κατόπιν της ανωτέρω αναφερόμενης εντολής ελέγχου μετέβη εκ νέου στην δηλωθείσα (στο μητρώο του TAXIS) διεύθυνση του υποκαταστήματος επί της οδού
....., στον δεύτερο όροφο όπου μέχρι και σήμερα υπάρχει γραφείο με την ταμπέλα της επιχείρησης και θυροκόλλησε λόγω απουσίας, την με αριθ. Πρωτ./2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, επισυνάπτοντας την με αριθ./2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου και τη με αριθ. πρωτ./2019 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, προκειμένου η επιχείρηση να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία.

Μέχρι και την σύνταξη του παρόντος δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω και κατόπιν ελέγχου στο υποσύστημα του eIenxis και TAXIS, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη επιχείρηση παρά την ενδελεχή προσπάθεια εντοπισμού της από την Δ.Ο.Υ. και την ΥΕΔΔΕ Αττικής, αλλά υπαρκτής ως προς τις αντλούμενες ηλεκτρονικές της κινήσεις.

Συγκεκριμένα:

- Η επιχείρηση - με ΑΦΜ μέχρι και σήμερα έχει αναρτημένη ταμπέλα με την επωνυμία της σε γραφείο δευτέρου ορόφου στη δηλωθείσα δ/νση του υποκαταστήματος της επί της οδού στην, παρά του ότι στο Ε2 του ιδιοκτήτη του γραφείου Κου, αυτό φαίνεται μισθωμένο μέχρι τον 7ο του 2017.

Αξιοσημείωτο είναι ότι αν και το γραφείο βρίσκεται στο κεντρικότερο σημείο της, αυτό φαίνεται κενό και με αναρτημένη τη ταμπέλα της επιχείρησης από το 2017 έως σήμερα.

-Δεν οφείλει ληξιπρόθεσμα ή μη χρέη (τελευταία ημερομηνία πληρωμές στις 18-03-2019).

-Υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος φορολογικών περιόδων 2014, 2015 και 2016 με πολύ υψηλά Ακαθάριστα έσοδα και αντίστοιχες ζημιές στο κάθε έτος.

-Οι δηλώσεις εισοδήματος υποβλήθηκαν από τον λογιστή με ΑΦΜ που γεννήθηκε την 18-02-1930, ο οποίος διαμένει στην οδό
....., και είναι κάτοχος της τηλεφωνικής γραμμής (τηλ. περιοχής), η οποία δεν απαντά ποτέ -εκτός από μια περίπτωση κατά την οποία αφού

ενημερώθηκε ότι εκκρεμεί εντολή ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος 2015, δήλωσε στον έλεγχο ότι δεν είναι άμεσα σχετιζόμενο άτομο με την επιχείρηση, ότι κατά κάποιον τρόπο την εκπροσωπεί και ότι η επιχείρηση, δεν επιθυμεί την επιστροφή του φόρου.

-Πληροφοριακά αναφέρουμε ότι ο στο μητρώο της Δ.Ο.Υ., εμφανίζεται ως λογιστής, χωρίς ποτέ να έχει λειτουργήσει ατομική επιχείρηση, και δηλώνει σχέσεις εκπροσώπησης σε πολλές εταιρίες. Μία εξ αυτών είναι η με ΑΦΜ, η οποία βρίσκεται στη δ/νση και δηλώνει τον ανωτέρω αναφερόμενο τηλεφωνικό αριθμό.

Η Δ.Ο.Υ., με το υπ' αριθ. Πρωτ. /2017 έγγραφο, ζήτησε την συνδρομή της Δ/νσης ηλεκτρονικής διακυβέρνησης για την εξακρίβωση των στοιχείων του ατόμου που διενήργησε την υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ, η οποία στην συνέχεια απάντησε ότι υποβλήθηκαν από την επιχείρηση με ΑΦΜ

Μάλιστα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της ΔΗΛΕΔ, η επιχείρηση με ΑΦΜ εξουσιοδοτήθηκε ηλεκτρονικώς από την επιχείρηση να υποβάλει τις δηλώσεις ΦΠΑ αυτής, ηλεκτρονικώς.

Παρά την υπ' αριθ. Πρωτ. /2017 Πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. προς την επιχείρηση για παροχή πληροφοριών σχετικά με την υπόθεση της επιχείρησης και της τηλεφωνικής επικοινωνίας του ελέγχου με τον κ. και παρά τη διαβεβαίωσή του ότι θα προσέλθει, αυτό δεν έγινε ποτέ.

-Υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έως και τον 7ο του 2019, οι οποίες όλες εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο, πλην των περιόδων 12ου του 2014 και 6ου του 2015 στις οποίες δηλώθηκαν πολύ μικρά χρεωστικά ποσά.

-Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις του 2019 στις εκροές και στις εισροές δηλώνονται ποσά εκατομμυρίων, με αυξομειούμενο πιστωτικό υπόλοιπο.

-Στις υποβληθείσες ΜΥΦ δηλώθηκαν πολύ υψηλά ποσά τόσο στις πωλήσεις όσο και στις αγορές ώστε να εμφανίζονται σχεδόν ισοσκελισμένες.

-Κατόπιν σχετικού εγγράφου του ελέγχου - συνδρομής προς τον ΕΦΚΑ, ο φορέας απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ. /2019 έγγραφο του, αναφέροντας ότι η επιχείρηση έχει απογραφεί για τα ελεγχόμενα έτη 2014 έως 2016, ότι δεν υπάρχουν οφειλές και ότι για το ανωτέρω αναφερόμενο χρονικό διάστημα έχει εισπραχθεί από τον φορέα το ποσό των 95.696,36€ (δυσανάλογα μικρό ποσό σε σχέση με τον όγκο των εργασιών).

Η επιχείρηση σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Μισθωτών υπηρεσιών δηλώνει για το έτος 2014 τέσσερις (4) εργαζόμενους, για το έτος 2015 τριάντα οκτώ (38) εργαζόμενους και για το έτος 2016 πενήντα (50) εργαζόμενους, ενώ οι εισφορές στον ασφαλιστικό φορέα είναι

δυσανάλογα μικρές ως προς το ύψος των εσόδων. Επίσης σύμφωνα με το elenxis η επιχείρηση υπέβαλε Φ.Μ.Υ. (φόρο μισθωτών υπηρεσιών) μέχρι και το έτος 2018.

Σημειωτέον ότι η επιχείρηση κατασκευαστική εταιρεία πέραν της εμπορίας, θεωρητικά εκτελεί έργα παροχής υπηρεσιών πολλών εκατομμυρίων και συγκεκριμένα δηλώνει για Παροχή Υπηρεσιών για το έτος 2014 το ποσό των 697.676,23€, για το έτος 2015 το ποσό των 2.869.851,20€ και για το έτος 2016 το ποσό των 12.002.326,61€, τα οποία για να εκτελεστούν απαιτούν μεγάλες δαπάνες εργατικού προσωπικού. Προς επίρρωση αυτού, η επιχείρηση δηλώνει έξοδα και δαπάνες εργατοϋπαλληλικού προσωπικού αλλά κυρίως μεγάλες αμοιβές και έξοδα τρίτων, ώστε εκ πρώτης να καταλήγει με ζημιές και σε δεύτερη φάση να δικαιολογεί έξοδα εργασιών.

-Η επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου.

-Η επιχείρηση ενώ είχε εγκαταλείψει την δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης επί της οδού στο, δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών εργασιών στην υπηρεσία μας όπως είχε υποχρέωση, ώστε να είναι εφικτή η επικοινωνία μεταξύ αυτής και της υπηρεσίας μας.

-Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τη διαχειρίστρια της μέχρι και της 18-6-2014, Κας , ενημερωθήκαμε ότι ουδεμία σχέση ή γνωριμία έχει με την επόμενη διοίκηση της εταιρείας και ότι για τη μεταβίβαση αυτής μεσολάβησε ο τότε σύζυγός της. Επίσης κατόπιν προφορικής πρόσκλησης προσέλευσης της στα γραφεία μας, ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Μάλιστα στο μητρώο της υπηρεσίας μας εμφανίζεται ως Άγαμη.

-Παρά την παρατεταμένη προσπάθεια εντοπισμού της διαχειρίστριας της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά τα ελεγχόμενα έτη, Κας με ΑΦΜ, αυτό δεν κατέστη δυνατό.

Συγκεκριμένα από έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι, η διαχειρίστρια του διαμένει μόνιμα στην στη διεύθυνση - Τ.Κ. και λειτουργεί ατομική επιχείρηση στη διεύθυνση Τ.Κ. Από έρευνα σε τηλεφωνικό κέντρο πληροφοριών διαπιστώθηκε ότι, σε καμία από τις δύο διευθύνσεις αλλά ούτε και οπουδήποτε αλλού βρέθηκε τηλεφωνικός αριθμός επικοινωνίας.

Επίσης μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης, δηλώνει ηλεκτρονική διεύθυνση

Από επικοινωνία του ελέγχου στην ανωτέρω αναφερόμενη ηλεκτρονική διεύθυνση διαπιστώθηκε ότι αυτή ανήκει σε έτερη - μη σχετική εταιρεία και συγκεκριμένα στην επιχείρηση (Σύμβουλοι επιχειρήσεων), η οποία δια μέσω του Κου (εκπροσώπου αυτής) δήλωσε στον έλεγχο προφορικά ότι ουδεμία σχέση έχει με την επιχείρηση και ούτε γνωρίζει την ύπαρξή της.

Από έλεγχο στο ΓΕΜΗ διαπιστώθηκε ότι την 18η Ιουλίου 2018 ως νέος διαχειριστής της επιχείρησης ορίστηκε ο του με ΑΦΜ , Κυπριακής καταγωγής, με διεύθυνση κατοικίας- και τηλεφωνικό αριθμό , στον οποίο δεν απαντά κανείς. Η αλλαγή του ως μέλος και διαχειριστής της επιχείρησης ουδέποτε δηλώθηκε στο μητρώο της υπηρεσίας μας.

Επίσης κατόπιν στοιχείων που αντλήθηκαν από το μητρώο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι, ο φορολογικώς ανήκει στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης με τόπο διαμονής- μέχρι και την 16η -11-2017 και από τις 17-11-2017 διαμένει επί της οδού - Τ.Κ. - Σύμφωνα μάλιστα με την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος έτους 2018 στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, στην πρώτη σελίδα δηλώνει ως δ/νση κατοικίας παράπλευρης οδού και στην τελευταία σελίδα αυτής, ΑΣΤΕΓΟΣ.

Περαιτέρω, ο έλεγχος απέστειλε στην δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση πρόσκληση επικοινωνίας με την Δ.Ο.Υ., στην οποία ουδέποτε ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος μετέβη στην ανωτέρω δηλωθείσα δ/νση επί της οδού - Τ.Κ. , αλλά και πάλι δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί οτιδήποτε σχετικό με αυτόν. Αντιθέτως διαπιστώθηκε ότι η διεύθυνση είναι ανύπαρκτη, διότι η αρίθμηση της οδού σταματά στο με Τ.Κ. και συνεχίζει από το με τον δηλωθέντα Τ.Κ. - Παρά το γεγονός ότι η επιχείρηση γνωρίζει μέσω του λογιστή της την προσπάθεια του ελέγχου να έρθει σε επικοινωνία μαζί της, ουδέποτε ανταποκρίθηκε, όπως επίσης δεν ανταποκρίθηκε και στη με αριθ. πρωτ. /2019 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία.

Επίσης, οι κατά ετών διαχειριστές επιδιώκουν συστηματικά την αποφυγή οποιασδήποτε επικοινωνίας με την φορολογική αρχή, καλύπτοντας τα ίχνη τους δίνοντας ψευδή στοιχεία με σκοπό την μη προσκόμιση των παραστατικών που θα αποδείκνυαν τις συναλλαγές.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος καταλήγει ότι η επιχείρηση θέλοντας να έχει μια επίφαση κανονικότητας υπέβαλε δηλώσεις χωρίς να προκύπτουν φόροι, τηρώντας ουσιαστικά μια ανύπαρκτη εταιρεία. Πρόκειται δηλαδή για εκδότρια εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών της.....»

Επειδή, στο Κεφάλαιο Διαπιστώσεις του Παρόντος Ελέγχου στην από 31-12-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, για την λήπτρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ. , αναφέρεται ότι:

«.....με την με αρ. πρωτ./2020 κοινοποίησε στον εκπρόσωπο της επιχείρησης την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου και της γνωστοποιούσε ότι έχει τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για όλες τις φορολογίες της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12-2014, που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων άρθρων 18, 19 και 72 του ν.4174/2013 (Α' 170, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 & 398 παρ.1 του ν. 4512/2018 (Α' 5), καθώς και η με αρ. πρωτ./2020 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων.

Η επιχείρηση ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ., τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία. Μεταξύ των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων συμπεριλαμβάνονταν και τα κατωτέρω εκδόσεως

Τα παραστατικά αυτά είναι τα ακόλουθα.

ΗΜ/ΝΙΑ	Α/Α Παραστατικού	Εκδότης	Κ.Α.	Φ.Π.Α.
04/11/2014			12.000,00	2.760,00
11/11/2014			13.800,00	3.174,00
28/11/2014			15.000,00	3.450,00
		ΣΥΝΟΛΑ	40.800,00	9.384,00

Από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη εταιρεία, όπως και το μη προσκομισθέν ΤΔΑ/2014 καθαρής αξίας 9.200,00 € πλέον ΦΠΑ 2.116,00€, έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία στο σκέλος των εξόδων και συγκεκριμένα στα γενικά έξοδα ΜΔΕΦ και διακριτά ο αναλογών ΦΠΑ. Από τα προσκομισθέντα παραστατικά, το υπ' αριθ./2014 Τ.Π.Υ στην περιγραφή αναφέρει «τοποθέτηση και κατασκευή ραφιών από σίδηρο και ΜΤΦ».

Το υπ' αριθ./2014 Τ.Π.Υ. αναφέρει «Αντικατάσταση Νιπτήρα, αλλαγή ηλεκτρικών καλωδίων».

Το υπ' αριθ./2014 Τ.Δ.Α. αναφέρει «Υλικό ΜΤΦ 800 κιλά».

Όλα έχουν εκδοθεί με τρόπο πληρωμής «Πίστωση».

Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα τηρούμενα βιβλία είχαν καταχωρηθεί και τα κατωτέρω παραστατικά εκδόσεως της εταιρείας «..... με ΑΦΜ, ως διαφημιστικές δαπάνες.

ΗΜ/ΝΙΑ	Α/Α Παραστατικού	Εκδότης	Κ.Α.	Φ.Π.Α.
18/08/2014			25.000,00	5.750,00
23/09/2014			25.000,00	5.750,00
26/05/2014			20.000,00	4.600,00
ΣΥΝΟΛΑ			70.000,00	16.100,00

Από τα ανωτέρω παραστατικά προσκομίστηκε στον έλεγχο μόνο το υπ' αριθ./2014 Τιμολόγιο (για Παροχή Υπηρεσιών) καθαρής αξίας 20.000€ πλέον ΦΠΑ 4.600,00€ με αιτιολογία περιγραφή

Για το σύνολο των ανωτέρω παραστατικών αμφοτέρων των εκδοτών, αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο πρόσθετα στοιχεία, προκειμένου να τεκμηριωθούν οι συναλλαγές ως πραγματικές, δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε τέτοιο στοιχείο, είτε εξόφλησης τους, είτε συμφωνητικό που να τις δικαιολογεί.

Επιπροσθέτως, από την εφαρμογή elexis Αιτιολογημένα Δελτία Πληροφοριών καταγγελίες κ.λπ. προκύπτει ότι η εκδότρια των εν λόγω τιμολογίων-δελτίων αποστολής, έχει καταγραφεί ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα κάνοντας χρήση των δυνατοτήτων του ν. 4512/2018 σύμφωνα με την παραπάνω πρόσκληση, υπέβαλλε, την υπ' αριθ./2020 τροποποιητική δήλωση για την φορολογία εισοδήματος και τις υπ. αριθ./2020,/2020 &/2020 τροποποιητικές δηλώσεις για το ΦΠΑ αντίστοιχα.» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στο με αρ. πρωτ./2020 Δελτίο Πληροφοριών, στην από 29-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 31-12-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, 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, 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, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στο με αρ. πρωτ./2020 Δελτίο Πληροφοριών, στην από 29-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 31-12-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει την οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογία δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (ΣτΕ 962/2012), και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο με αρ. πρωτ./2020

Δελτίο Πληροφοριών, στην από 29-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 31-12-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./28-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε α) η επιχείρηση με ΑΦΜ, β) ο του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης, 3) ο του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης και 3) ο του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης και την επικύρωση της υπ' αρ./2020 πράξης.

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

Κ.Φ.Α.Σ.

Φορολογική περίοδος 01/01/31/12/2014 (...../2020]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: $(120.000,00 \times 40\%) = 48.000,00\text{€}$

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.