



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 11 /03/ 2022

Αριθμός Απόφασης 776

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 17/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με ΑΦΜ, που εδρεύει στο επί της οδού αρ., κατά:

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, 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 17-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το αρ. Πρωτ. ΑΤΤ.....ΕΞ2021/28-05-2021 έγγραφό της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ (αρ, πρωτ. Δ.Ο.Υ...../2021) α) το από 21-05-2021 Δελτίο Πληροφοριών και β) την από 21-05-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου από τα οποία προκύπτουν ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2015 δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 985.200,00€ πλέον ΦΠΑ 226.596,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ

Β. Κατόπιν των ανωτέρω, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, εξέδωσε την υπ. αριθμ./2021 εντολή μερικού ελέγχου, για την φορολογική περίοδο 01/01 -31/12-2015 για την επιχείρηση με ΑΦΜ, για ΕΛΠ, εισόδημα και ΦΠΑ.

Στην συνέχεια ο έλεγχος κοινοποίησε στις 08/07/2021, στην την αριθμ./2021 κλήση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και την αριθμ./2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Στις 28/07/2021 και στις 17/08/2021 η επιχείρηση, μέσω του λογιστή που υπογράφει τις υποβληθείσες δηλώσεις της κ., προσκόμισε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία.

Για την παραλαβή αυτών και προκειμένου διασφαλισθεί η αποδεικτική τους αξία, ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεσή τους στην Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4174/2013 (σχετ. οι αριθμ./2021 και/2021 εκθέσεις κατάσχεσης).

Στην συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και της δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στις 08-09-2021 & 17-09-2021 στην νόμιμη εκπρόσωπο της επιχείρησης το υπ. αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση, στις 08-10-2021 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 11-1-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογία ΕΛΠ, 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 4) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Ε.Λ.Π.

-Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-16/10/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 394.080,00€ [(€985.200,00x 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 985.200,00€ πλέον ΦΠΑ 226.596,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 & 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 285.708,00€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) ποσού 142.854,00€, ήτοι συνολικού ποσού 428.562,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικής διαφοράς ελέγχου (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 985.200,00€.

ΦΠΑ

Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 226.596,00€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 67.978,81€, ήτοι συνολικού ποσού 294.574,81€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των δέκα πέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 985.200,00€ πλέον ΦΠΑ 226.596,00€.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 113.298,00€ (€226.596,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./17-011-2021 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα έκρινε τα φορολογικά στοιχεία (δεν έλαβε υπόψη τα ιδιωτικά συμφωνητικά, κ.λπ.)

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

-Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

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

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

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

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

Επειδή, από την 11-10-2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, και από την 21-05-2021 Εκθέσεις Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, 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:

Α. Από την από 21-05-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση της με ΑΦΜ διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

.....η ατομική ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά, επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό και την υλικοτεχνική υποδομή (μηχανήματα έργων, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές εμπορευμάτων ή λήψη υπηρεσιών από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές συνολικού ύψους 1.218.659.19€.

Δηλαδή η ατομική επιχείρηση εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών ή Τιμολόγια Πώλησης ή και Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής) για συναλλαγές ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο σύνολο τους, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α. ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος και για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ με την ακόλουθη έννοια: ως προς τις συναλλαγές, διότι εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές για τους παρακάτω λόγους:

- Ουδέποτε λειτούργησε η εν λόγω ατομική επιχείρηση αφού ως έδρα δηλώνει τη διεύθυνση κατοικίας και η εγκατάσταση που δηλώνει ως υποκατάστημα μισθώθηκε στην ατομική επιχείρηση για ένα μήνα μόνο και συγκεκριμένα από 01/02/2015 έως 28/02/2015, όπως προκύπτει από την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων (έντυπο Ε2) που υπέβαλε ο ιδιοκτήτης του ακινήτου.

- Δεν διέθετε εμπορεύματα ή υπηρεσίες από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων, όπως αυτά προκύπτουν από τη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, ως πελάτης έχει δηλωθεί στη χρήση 2015 με ένα μόνο φορολογικό στοιχείο με πολύ μικρή αξία (180,00€) εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της που ανέρχονται στο ποσό των 1.218.659,19€.

- Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων ή και πάγιου εξοπλισμού από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

-Δεν είχε διενεργήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές (λήψη υπηρεσιών).

-Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα έργων), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών όπως οι εκσκαφές.

Δεν είχε απασχολήσει ποτέ προσωπικό αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας δεν είναι απογεγραμμένη ως εργοδότης. Επίσης, δεν είχε απασχολήσει ποτέ προσωπικό στο υποκατάστημα στο στο, αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας δεν ευρέθη απογεγραμμένη ως εργοδότρια σε κοινή επιχείρηση ούτε σε οικοδομοτεχνικό έργο καθώς επίσης ούτε συμμετέχων σε άλλη επιχείρηση.

-Τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών που έχει δηλώσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 είναι δυσανάλογα τόσο με την αξία των στοιχείων που η ίδια έχει δηλώσει στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων.

-Οι δηλώσεις Φ.Π.Α. που έχει υποβάλει για το φορολογικό έτος 2015 είναι ανακριβείς σε σχέση με την αξία των στοιχείων που η ατομική επιχείρηση δηλώνει στις ΜΥΦ αλλά και με την αξία των στοιχείων που δηλώνουν οι αντισυμβαλλόμενοι.

-Δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθ./2021 Πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτή λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Μετά από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα ο έλεγχος διαπιστώνει για την ατομική επιχείρηση , εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών με έδρα στην οδό αριθ. στο και Α.Φ.Μ., ότι εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία ως εξής: εξήντα πέντε (65) στοιχεία στο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 συνολικής καθαρής αξίας 1.218.659,19€.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε οίκοθεν το με αριθμό/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) - Κλήση προς Ακρόαση καθώς και ο με αριθμό/2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Τα ανωτέρω έγγραφα επιδόθηκαν στις 16/04/2021 στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας της ατομικής επιχείρησης επί της οδού αριθμός στο

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

1) Με την Κλήση προς Ακρόαση ο έλεγχος καλούσε την ατομική επιχείρηση εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλλει εγγράφως στην υπηρεσία τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο. Αν και παρήλθε το οριζόμενο χρονικό διάστημα των είκοσι (20) ημερών και μέχρι σήμερα (ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης) η ατομική επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Αν και ζήτησε ολιγοήμερη παράταση μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, που έλαβε αριθμό

πρωτοκόλλου εισερχομένων/2021, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης δεν ανταποκρίθηκε.

B. Από την από 11-10-2021 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, για την λήπτρια επιχείρηση, με ΑΦΜ διαπιστώθηκαν, τα κάτωθι:

.....ο έλεγχος κοινοποίησε στις 08/07/2021, στην την αριθμ./2021 κλήση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και την αριθμ./2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Στις 28/07/2021 και στις 17/08/2021 η επιχείρηση, μέσω του λογιστή που υπογράφει τις υποβληθείσες δηλώσεις της, προσκόμισε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία.

Για την παραλαβή αυτών και προκειμένου διασφαλισθεί η αποδεικτική τους αξία, ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεσή τους στην Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4174/2013 (σχετ. οι αριθμ./2021 και/2021 εκθέσεις κατάσχεσης).

-Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η επιχείρηση «.....» έχει συμπεριλάβει τα τιμολόγια που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα να μειωθούν τα φορολογητέα κέρδη της.

- Από το ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα TAXIS προκύπτει ότι είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες καταστάσεις το σύνολο των τιμολογίων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ.:

- Από τον έλεγχο στα λογιστικά αρχεία που τηρήθηκαν, προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί όλα τα τιμολόγια που έλαβε από την ως άνω ατομική επιχείρηση καθώς και οι εξοφλήσεις αυτών μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησης που τηρείται στην (IBAN).

-Η επιχείρηση προσκόμισε τέσσερα ιδιωτικά συμφωνητικά που σύναψε με την ατομική επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ.:

Οι ημερομηνίες σύναψης των υπόψη συμφωνητικών είναι οι 25/6/2014, 3/7/2014, 9/1/2015 και 9/4/2015.

Κατατέθηκε χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου η αριθμ./2015 κατάσταση και ηλεκτρονικά μέσω TAXIS, η αριθμ./2015 κατάσταση που αφορούσε το από 9/1/2015 συμφωνητικό.

Σύμφωνα με την παράγραφο 16, άρθρου 8, Ν. 1882/1990 «16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Με την αριθμ. ΑΥΟ 1065606/7222/18-7-2000 (ΦΕΚ 951 β' /31-7-2000) καθορίστηκε ο τρόπος υποβολής των συμφωνητικών που συνάπτονται μεταξύ επιτηδευματιών στις Δ.Ο.Υ.

Ειδικότερα, τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Με την αριθμ. ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β 246 17.2.2015) Απόφ. ΓΓΔΕ ορίζεται ότι, «τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο».

Από το συνδυασμό των διατάξεων και των πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι:

-Το συμφωνητικό με ημερομηνία σύναψης 25/6/2014 έπρεπε να είχε συμπεριληφθεί σε κατάσταση και κατατεθεί για θεώρηση στη Δ.Ο.Υ. έως 20/7/2014.

-Το συμφωνητικό με ημερομηνία σύναψης 3/7/2014 έπρεπε να είχε συμπεριληφθεί σε κατάσταση και κατατεθεί για θεώρηση στη Δ.Ο.Υ. έως 20/10/2014.

-Το συμφωνητικό με ημερομηνία σύναψης 9/1/2015 έπρεπε να είχε συμπεριληφθεί σε κατάσταση και κατατεθεί ηλεκτρονικά έως 20/04/2015.

-Το συμφωνητικό με ημερομηνία σύναψης 9/4/2015 έπρεπε να είχε συμπεριληφθεί σε κατάσταση και κατατεθεί ηλεκτρονικά έως 20/07/2015.

Τα στοιχεία των τιμολογίων, έχουν ως κατωτέρω:

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			13	31/01/2015	40.050,00 €	9.211,50 €	49.261,50 €
2			14	31/01/2015	45.800,00 €	10.534,00 €	56.334,00 €
3			15	28/02/2015	38.780,00 €	8.919,40 €	47.699,40 €
4			16	28/02/2015	40.080,00 €	9.218,40 €	49.298,40 €
5			18	31/03/2015	87.725,00 €	20.176,75 €	107.901,75 €
6			17	31/03/2015	15.120,00 €	3.477,60 €	18.597,60 €
7			19	30/04/2015	67.050,00 €	15.421,50 €	82.471,50 €
8			20	30/04/2015	57.400,00 €	13.202,00 €	70.602,00 €
9			21	30/04/2015	51.300,00 €	11.799,00 €	63.099,00 €
10			22	29/05/2015	27.650,00 €	6.359,50 €	34.009,50 €

11			23	29/05/2015	109.080,00 €	25.088,40 €	134.168,40 €
12			24	30/06/2015	202.650,00 €	46.609,50 €	249.259,50 €
13			25	31/07/2015	157.965,00 €	36.331,95 €	194.296,95 €
14			27	24/08/2015	44.550,00 €	10.246,50 €	54.796,50 €
					985.200,00 €	226.596,00 €	1.211.796,00 €

Σύμφωνα με την από 19- 05-2021 έκθεση ελέγχου του προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τα τιμολόγια που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ.:, εντός του φορολογικού έτους 2015, κρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή διότι εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές για τους παρακάτω λόγους:

-Ουδέποτε λειτούργησε η εν λόγω ατομική επιχείρηση αφού ως έδρα δηλώνει τη διεύθυνση κατοικίας και η εγκατάσταση που δηλώθηκε ως υποκατάστημα μισθώθηκε σε αυτή για ένα μόνο μήνα και συγκεκριμένα από 1/2/2015 έως και 28/2/2015.

-Δεν διέθετε εμπορεύματα ή υπηρεσίες από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων, όπως αυτά προκύπτουν από τη ΓΓΠΣ του Υπουργείου Οικονομικών, ως πελάτης έχει δηλωθεί στη χρήση 2015 με ένα μόνο φορολογικό στοιχείο με αξία 180,00€ εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της που ανέρχονται στο ποσό των 1.218.659,19€.

-Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων ή και παγίου εξοπλισμού από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

-Δεν είχε διενεργήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές (λήψη υπηρεσιών).

-Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα έργων), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών όπως οι εκσκαφές.

-Δεν είχε απασχολήσει ποτέ προσωπικό αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας δεν είναι απογεγραμμένη ως εργοδότης. Επίσης δεν είχε απασχολήσει ποτέ προσωπικό στο υποκατάστημα στο στο, αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας δεν ευρέθη απογεγραμμένη ως εργοδότης σε κοινή επιχείρηση ούτε σε οικοδομοτεχνικό έργο καθώς επίσης ούτε συμμετέχουσα σε άλλη επιχείρηση.

-Τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών που έχει δηλώσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 είναι δυσανάλογα τόσο με την αξία των στοιχείων που η ίδια έχει δηλώσει στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων.

-Οι δηλώσεις ΦΠΑ που έχει υποβάλλει για το φορολογικό έτος 2015 είναι ανακριβείς σε σχέση με την αξία των στοιχείων που η ελεγχόμενη δηλώνει στις ΜΥΦ αλλά και με την αξία των στοιχείων που δηλώνουν οι αντισυμβαλλόμενοι.

-Δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμ./2021 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτή λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να μη διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 21-05-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 11-10-2021 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, 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 ως προς το σύνολο της συναλλαγής 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, στην από 21-05-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 11-10-2021 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, αναφέρεται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της καταλογιστικής πράξης, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012). Η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από την σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), η οποία κοινοποιείται ταυτόχρονα με την καταλογιζόμενη πράξη.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι η πράξη δεν είναι τεκμηριωμένη και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 21-05-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 11-10-2021 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. /17-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ. αριθ. /2021 πράξης.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ. αρ...../2021)	2015
Διαφορά φόρου εισοδήματος	285.708,00€,
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	142.854,00€,
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	428.562,00€.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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