



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 26 /04/ 2022

Αριθμός Απόφασης 1347

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 **23/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, που εδρεύει στην-....., επί της οδού αρ., κατά:

- Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015 της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο

01/01 - 17/10/2015

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν.4174/2013), της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2021

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015

- Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **23-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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 με αρ. πρωτ.ΕΞ2021 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, α) το από 03-03-2021 πληροφοριακό δελτίο και β) την από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/13, Ν4308/14, Ν4093/12], που αφορούσαν την επιχείρηση, ΑΦΜ και αντικείμενο ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ, σύμφωνα με τα οποία εξέδωσε στα έτη 2014, 2015, 2016 & 2017 εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εικονική επιχείρηση είναι και η επιχείρηση με ΑΦΜ, ως διαπιστώθηκε από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών, που προκύπτει στη χρήση 2015 να έχει λάβει πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 21.555,00€

Β) Κατόπιν αυτού, η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε την υπ' αριθ./2021 εντολή μερικού ελέγχου για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, προκειμένου να ελεγχτεί η επιχείρηση με ΑΦΜ

Αρχικά ο έλεγχος κοινοποίησε στην επιχείρηση στις 13/09/2021 την με αριθμό/2021 Εντολή Ελέγχου με την αριθ. πρωτ./15-04-2021 γνωστοποίηση, και την με αριθ. πρωτ./15-04-2021 Πρόσκληση Προσκόμισης Βιβλίων & Στοιχείων στη Δ/νση της έδρας της επιχείρησης.

Με την πρόσκληση αυτή ο έλεγχος καλούσε τον επιχείρηση όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης αυτής, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η επιχείρηση ανταποκρίθηκε και προσκόμισε εμπρόθεσμα τα ως άνω ζητηθέντα.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Μερικού Ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 13-09-2021 στην προσφεύγουσα επιχείρηση, 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 υπέβαλε το υπ' αριθμ./2021 υπόμνημα σε απάντηση του. Παράλληλα προσκόμισε στον έλεγχο, εργοληπτικές συμβάσεις που είχε συνάψει με διάφορους δήμους για την εκτέλεση δημοτικών τεχνικών έργων, ιδιωτικά συμφωνητικά (υπεργολαβίας οικοδομικών εργασιών) με τα οποία ανατέθηκε στην επιχείρηση, Α.Φ.Μ. η εκτέλεση συγκεκριμένων εργασιών, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στα ιδιωτικά συμφωνητικά.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 26/11/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογίας ΕΛΠ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΕΛΠ

-Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 17/10/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8.622,00€ [(€21.555,00€ χ40%) διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα τα α)ΤΠΥ Νο/2015, β) ΤΠΥ Νο/2015, γ) ΤΠΥ Νο/2015, δ) ΤΠΥ Νο/2015, ε) ΤΠΥ Νο/2015 ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 421.555,00€ εκδόσεως της 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 7.113,15€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 3.556,58€, ήτοι συνολικού ποσού 10.199,57€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 21.555,00€.

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 του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 4.957,65€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 2.478,83€, ήτοι συνολικού ποσού 7.436,48€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 21.555,00€.

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 2.478,83€ (€4.957,65x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

-Ότι οι πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν της επιδόθηκαν, καθώς έλαβε γνώση αυτών από την ηλεκτρονική τους ανάρτηση.

-Ότι παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας καθότι η Φορολογική Διοίκηση, ενώ στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναφερόταν στις διαπιστώσεις τις ΥΕΔΔΕ που αναγράφονταν στο σχετικό Πληροφοριακό Δελτίο και αφορούσαν την εκδότρια επιχείρηση ωστόσο δεν κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την Έκθεση του Ελέγχου ή το Πληροφοριακό Δελτίο που αφορούσαν την εκδότρια.

-Ότι η έκδοση των πράξεων έγινε πέρα της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 28 του ν.4174/13.

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

φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

..... Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), του Ν.4306/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) και στις από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ και για την λήπτρια επιχείρηση με ΑΦΜ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων

πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

Ως προς την εκδότρια επιχείρηση:

«.....Οι λόγοι για τους οποίους τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, είναι οι παρακάτω:

► Η εκδότρια επιχείρηση πραγματοποίησε έναρξη εργασιών 21-09-2012 με κύρια δραστηριότητα ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ) επί της οδού Ο ΑΦΜ της απενεργοποιήθηκε για ενδοκοινοτικές συναλλαγές (κατάσταση επιχείρησης 40 ΕΛΕΓΧΟΣ VIES).

Από τον έλεγχο αναζητήθηκε στη διεύθυνση της έδρας της δίχως να εντοπισθεί. Ο έλεγχος την αναζήτησε στην οικία του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της , επί της οδού στην όπου και θυροκολλήθηκαν τρεις προσκλήσεις. Παρά τις επίμονες προσκλήσεις του ελέγχου ουδείς ανταποκρίθηκε σε αυτές.

► Στη χρήση 2013 η επιχείρηση φέρεται να προμηθεύεται εμπορεύματα από το «.....» επί πιστώσει. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει στο υπόμνημά του το «.....» από την δεν πληρώθηκαν ποτέ αυτά τα εμπορεύματα ενώ σε οχλήσεις τους για την πληρωμή τους, τους ενημέρωσαν ότι δεν αναγνωρίζουν το χρέος. Όπως δηλώνει το «.....» η υπόθεση ανατέθηκε σε νομικό σύμβουλο ο οποίος με τη συνδρομή δικαστικού επιμελητή και με έρευνα για τον εντοπισμό εκπροσώπων της εταιρίας ή των γραφείων και των εγκαταστάσεων τους δεν εντοπίσθηκε τίποτα. Όπως προκύπτει από το υπόμνημα της επιχείρησης «.....» αναζήτησαν το έτος 2013 την επιχείρηση και αυτή ήταν ανύπαρκτη.

► Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών – επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

► Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το τμήμα ΣΤ Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ, σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της επιχείρησης οι πληροφορίες επικεντρώθηκαν σε συναλλαγές άνω των 1.500 ευρώ. Από τα στοιχεία αυτά η επιχείρηση φέρεται να διενεργεί αποκτήσεις κινητών τηλεφώνων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Η πρακτική αυτή συνηθίζεται στις περιπτώσεις αυτές για την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ. Δηλαδή η εισαγωγή δεν γίνεται απευθείας στον πραγματικό πωλητή αυτών αλλά μεσολαβεί μία

ελληνική εικονική επιχείρηση η οποία τιμολογεί με το ΦΠΑ τον οποίο στο τέλος δεν αποδίδει. Στην προκειμένη περίπτωση είναι χαρακτηριστική η συναλλαγή με τον Ο προμηθεύτηκε κινητά τηλέφωνα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας για λογαριασμό της βουλγάρικης ατομικής του επιχείρησης, η βουλγάρικη ατομική του επιχείρηση τα πούλησε στην ελληνική επιχείρηση η οποία εκδίδει προς την ελληνική ατομική επιχείρηση «.....» (74) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 555.965,26 ευρώ πλέον ΦΠΑ 127.871,98 ευρώ και σύνολο 683.837,24 ευρώ. Ο αντί να τα στείλει κινητά τηλέφωνα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας απ' ευθείας από τη βουλγαρική επιχείρησή του στην ελληνική ατομική του επιχείρηση χρησιμοποίησε, ενδιάμεσα, την επιχείρηση Το ίδιο συνέβη και στην περίπτωση της εισαγωγής του ηλιέλαιου όπου ο διευθυντής της κυπριακής επιχείρησης ενώ συμμετέχει σε πλήθος επιχειρήσεων στην Ελλάδα επέλεξε την επιχείρηση, μια εικονική επιχείρηση, για την εισαγωγή του ηλιέλαιου. Σε ότι αφορά την εισαγωγή των οργανικών διαλυτών, δεδομένου ότι από την επιχείρηση δεν δόθηκαν εξηγήσεις για τον πραγματικό αποδέκτη αυτών, από τον έλεγχο εκφράζονται επιφυλάξεις αφού η χρήση τους είναι διττή δηλαδή χρησιμοποιείται τόσο στη βιομηχανία όσο και στη νόθευση των καυσίμων. Από τις απαντήσεις των κρατών μελών προκύπτει ότι κάποιες από τις επιχειρήσεις του εξωτερικού που φέρονται να συνεργάστηκαν με την επιχείρηση είναι ανύπαρκτες.

► Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην επιχείρηση προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα αναλήψεις γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής επιχείρησης και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομιζόμενα εμβάσματα, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της επιχείρησης όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί.

► Η δυσαναλογία αγορών – πωλήσεων της επιχείρησης «.....» είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής επιχείρησης.

► Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ φέρεται να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να ανταποκριθεί στον ύψος των φερόμενων συναλλαγών της επιχείρησης

► Όπως προέκυψε από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής η επιχείρηση είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

► Η επιχείρησηστήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσε και

εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι μεγαλύτερες εξ αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.

► Η επιχείρησηλαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την επιχείρησηγια να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλείδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

► Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της επιχείρησης «.....» κος αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή ώστε να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της επιχείρησης «.....».

► Η επιχείρηση «.....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

► Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

► Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

► Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

► Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν

αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

► Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η επιχείρηση «.....» δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα η λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της επιχείρησης «.....» χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες και λήπτρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

► Σε καμία περίπτωση η σχέση της επιχείρησης «.....» με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

► Η εν θέματι επιχείρηση υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά ώστε να εμφανίζεται φορολογικά ενήμερη. Οι εισροές και οι εκροές που εμφανίζει στις δηλώσεις ΦΠΑ δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

► Η επιχείρηση απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να καταλογισθούν οι σχετικές παραβάσεις περί μη προσκόμισης αυτών.

► Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της επιχείρησης «.....» που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

► Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση <> με Α.Φ.Μ. είναι και η επιχείρηση: «.....» με Α.Φ.Μ: και έδρα,>

Ως προς την επιχείρηση (η προσφεύγουσα) ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων:

-ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος συντάχθηκε και κοινοποίησε νόμιμα στις 13-09-2021 στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το υπ' αριθμ./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 υπέβαλε το υπ' αριθμ./2021 υπόμνημα σε απάντηση του. Παράλληλα προσκόμισε στον έλεγχο, εργοληπτικές συμβάσεις που είχε συνάψει με διάφορους δήμους για την εκτέλεση δημοτικών τεχνικών έργων, ιδιωτικά συμφωνητικά (υπεργολαβίας οικοδομικών εργασιών) με τα οποία ανατέθηκε στην επιχείρηση, Α.Φ.Μ. η εκτέλεση συγκεκριμένων εργασιών, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στα ιδιωτικά συμφωνητικά.

Στα τρία από τα πέντε επίμαχα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε η επιχείρηση
Α.Φ.Μ. προς την επιχείρηση ανεγράφησαν αξίες μικρότερες
από αυτές που είχαν συμφωνηθεί. Αιτιολογώντας το γεγονός αυτό, η προσφεύγουσα επιχείρηση
αναφέρει στο υπόμνημά της, ότι τιμολογήθηκαν και εξοφλήθηκαν μόνον οι εργασίες που πράγματι
παρασχέθηκαν από την επιχείρηση, Α.Φ.Μ. και προέκυψαν
κατόπιν επιμέτρησης.

Ωστόσο, η θέση του ελέγχου ήταν ότι δεδομένου του γεγονότος ότι η επιχείρηση
..... ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, δεν θα μπορούσε ούτε επιμέτρηση να
γίνει στα έργα, ούτε να παρασχεθούν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες όπως αναφέρονται στα
τιμολόγια.

Κατά την διεκπεραίωση της ενδεδειγμένης και εμπεριστατωμένης ελεγκτικής διαδικασίας, ο έλεγχος
διαπίστωσε ότι η επιχείρηση κατά την διαχειριστική περίοδο 2015 σε πέντε (5) περιπτώσεις,
έλαβε και καταχώρησε πέντε (5) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, με
εκδότη την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής
καθαρής αξίας 21.555,00€ πλέον Φ.Π.Α.....

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ
Αττικής και στην από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, παρατίθενται με
σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία
αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα
φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για την κρινόμενη
χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, ως γνωστόν οι παραβάσεις των νομοθετικών διατάξεων του ΚΦΔ συμπαρασύρουν και τις
φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου που προέκυψαν από τον έλεγχο επί
της Φορολογίας Εισοδήματος για το επίμαχο φορολογικό έτος, εκδόθηκε η με αριθ./2021
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου/Επιβολής προστίμου φόρου Εισοδήματος,
δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση κύριος φόρος εισοδήματος
ποσού 7.113,15 ευρώ καθώς και πρόστιμο φόρου του αρθ. 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της
δήλωσης ποσού 3.556,58, ήτοι συνολικού ποσού 10.669,73 ευρώ.

Αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου που προέκυψαν από τον
έλεγχο επί του ΦΠΑ για το επίμαχο φορολογικό έτος, εκδόθηκε η με αριθ./2021 Οριστική
Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου/Επιβολής προστίμου δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε
στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισροών ποσό 4.957,65 ευρώ και Πρόστιμο του

αρθ. 58/58Α 2.478,83, ήτοι συνολικού ποσού ΦΠΑ 7.436,48 ευρώ.

Περαιτέρω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση για το αδίκημα της φοροδιαφυγής, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν απέδωσε φόρο ως λήπτρια με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 2.478,83 ευρώ.

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και στις από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ 1125/2014

ΘΕΜΑ: «Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης» ορίζεται ότι:

Άρθρο 3

Διαδικασία Κοινοποίησης

«Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην

επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4

Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί

Άρθρο 5

Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ανακριβώς και αβασίμως ότι οι πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν της επιδόθηκαν, καθώς έλαβε γνώση αυτών από την ηλεκτρονική τους ανάρτηση.

Στην προκομμένη περίπτωση, η Ηλεκτρονική Ανάρτηση στην σελίδα TAXIS της προσφεύγουσας επιχείρησης επέχει θέση πλήρως νομότυπης κοινοποίησης. Επίσης απολύτως νομότυπα, ταυτόχρονα (ήτοι στις 30-11-2021) απέστειλε τις Διοικητικές Πράξεις στην προσφεύγουσα επιχείρηση μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail). Παράλληλα η Φορολογική Αρχή ανάρτησε όλες τις Εκθέσεις Ελέγχου και τις Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου και επιβολής Προστίμου, εφ' όλης της Φορολογικής ύλης και ΑΠΟΔΕΔΕΙΓΜΕΝΑ μέσα από την εφαρμογή της επιτυχούς αποστολής των στοιχείων, εμφανίζεται

όχι μόνο το σήμα της έγκυρης ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ των στοιχείων ανάρτησης αλλά και η ημερομηνία και η ώρα κατά την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε γνώση, μέσα από την ένδειξη ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΓΝΩΣΗΣ 30-11-2021 και ώρα 13:22:16.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ανυπόστατος και ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, το υπ' αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 13-09-2021 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις. Ακολούθως και εντός της τασσόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε εγγράφως με αρ. πρωτ./2021 τις αντιρρήσεις της. Εν συνεχεία, η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου και προστίμων στις 26-11-2021, ήτοι δώδεκα μέρες από την εκπνοή της σχετικής προθεσμίας που θέτει το αρ. 28 του ν.4174/13.

Στην προκείμενη περίπτωση οι προθεσμίες που προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4174/13 είναι ενδεικτικές για την Διοίκηση και δεν αποτελεί λόγω ακύρωση των πράξεων, επιπλέον δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα ελέγχου της χρήσεως αυτής την ημερομηνία έκδοσης των πράξεων.

Επειδή, δεν αποδεικνύεται βλάβη σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, με τις δώδεκα μέρες καθυστέρηση έκδοσης των από 26-11-2021 προσβαλλόμενων πράξεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για ακυρότητα των πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 85 παρ 2 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.».

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.
2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός

μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου Νόμου.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν ήταν δυνατή η κοινοποίηση της από 30-06-2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθώς σε αυτήν αναφέρονταν στοιχεία τρίτων, παραβλάπτοντας με αυτό τον τρόπο το απόρρητο.

Επίσης στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση νόμιμα στις 13-09-2021, το υπ' αριθ. /..... σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου (έχουν συμπεριληφθεί αναλυτικά όλα τα κρίσιμα σημεία της ανωτέρω έκθεσης που αφορούσαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση) και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής της, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις 04-10-2021 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις της, χωρίς να ζητήσει οποιαδήποτε περεταίρω στοιχεία.

Επομένως ουδόλως παραβιάσθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί σαν ανυπόστατος, ανακριβής και αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στις από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. /23-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /.....,,, /..... /2021

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

Ως προς το πρόστιμο του Ε.Λ.Π.

Φορολογική περίοδος 1/1 - 17/10/2015 (υπ' αριθμ./...../2021)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: (21.555,00€χ 40%)=8.622,00€

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2021)	2015
Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.113,15
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	3.556,58
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.199,57

ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αρ./2021)	2015
Διαφορά φόρου	4.957,65
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	2.478,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.436,48

Πρόστιμο Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Φορολογική περίοδος 1/01 - 31/12/2015 (υπ' αρ./...../2021)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (4.957,65€χ50%)= **2.478,83€**

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝ-
ΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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