



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 18/04/ 2022

Αριθμός Απόφασης 1220

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 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)

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 που υπέβαλε η επιχείρηση
με ΑΦΜ, που εδρεύει στο επί της οδού αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ. / / 2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων

τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2009,

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

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12/2009

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ 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 17-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α Με το με αρ. πρωτ./2015 έγγραφό της, η ΥΕΔΔΕ Αττικής διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ./2015), α)το από 19-10-2015 πληροφοριακό δελτίο και β) την από 29-09-2015 έκθεση ελέγχου –Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ)] από τα οποία προκύπτουν ότι η επιχείρηση, με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2009 τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 63.000,00€ πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της ατομικής επιχείρηση με ΑΦΜ

Β. Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2009 με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου αντίστοιχα, του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Αρχικά ο έλεγχος στις 12-02-2021 κοινοποίησε το με αρ. πρωτ./21 με συστημένη επιστολή (RE.....GR) έγγραφό της –Ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογικής Ύλης παρελθόντων ετών ταχυδρομικά στην έδρα της επιχείρησης επί της οδού

Η παραπάνω επιστολή στις 24-02-2017 επεστράφη στην Δ.Ο.Υ., από το ταχυδρομείο με την ένδειξη «έφυγε χωρίς να αφήσει δ/νση».

Επίσης στις 12-02-2021 ο έλεγχος κοινοποίησε συστημένη επιστολή (RE.....), με το αρ. πρωτ./21 αίτημα χορήγησης πληροφοριών (άρθρο 14 Ν.4174/13) στην έδρα αλλά και στον του (RE.....GR), με ΑΦΜ πρόεδρο & δ/ντα σύμβουλο από 15-3-2004 με δ/νση κατοικίας Τ.Κ. με το οποίο ζητούσε να τους προσκομίσει, «τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε, η επιχείρηση, κατά την φορολογική περίοδο από 1/1/2009 έως 31/12/2009 καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο αυτή, με σκοπό τη διενέργεια μερικού ελέγχου στα είδη φορολογίας, ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΦΠΑ, ΚΒΣ».

Μέχρι συντάξεως έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, δήλωση φορολογίας εισοδήματος και Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών για την κρινόμενη χρήση.

Εν συνεχεία ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου και το πληροφοριακό δελτίο και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συνέταξε και κοινοποίησε μέσω δικαστικού επιμελητή, στις 15/9/2021 στην οικία του νομίμου εκπροσώπου του στην οδό, το υπ. αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, μαζί με τον υπ' αριθμ./2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου αρθρ. 7 ν. 4337/2015 χρήσης 2009, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις επί του Σημειώματος εντός 20 ημερών.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 14/10/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου για το έτος 2009:

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

ΚΒΣ

- Την υπ' αριθμ./...../2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 25.200,00€ (63.000,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συγκεκριμένα α) ΤΠΥ/2009 καθαρής αξίας 20.000,00€, β) ΤΠΥ/2009 καθαρής αξίας 15.000,00€ & γ) ΤΠΥ/2009 καθαρής αξίας 28.000,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 63.000,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 & 12 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19§3 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ του άρθρου 54 ν.4174/2013

- Την υπ' αριθ./...../2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν.4174/2013), φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00€ (1x500,00€) διότι:

Δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν για την χρήση 2009, με αρ. πρωτ./2021 πρόσκληση -αίτημα χορήγησης πληροφοριών του άρθρου 14 ν.4174/2013 η οποία κοινοποιήθηκε τόσο στην έδρα της επιχείρησης στη διεύθυνση -.....- ΤΚ με συστημένη επιστολή (RE), όσο και στην οικία του προέδρου και δ/ντος συμβούλου του , στην οδό- -ΤΚ επίσης με συστημένη επιστολή (RE) αποστερώντας ουσιαστικά τον έλεγχο από τη δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5§14, 7§14 & 2 του Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1§2 του ιδίου νόμου και των άρθρων 13§2, 14§1 και 2, 23, 24 του ν.4174/2013 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ.δ' και §2 περ. δ' του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 98.552,36€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 116.902,81€, ήτοι συνολικού ποσού 215.455,17€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν ανακριβή [σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.)], λόγω της μη προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο των φορολογικών βιβλίων & στοιχείων με συνέπεια να καθίστανται ανέφικτες οι πάσης φύσεως ελεγκτικές επαληθεύσεις και δεν έχει υποβληθεί αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Τα λογιστικά αποτελέσματα προσδιορίζονται σύμφωνα με τα έσοδα που δηλώθηκαν από την χρήση 2009 με βάσει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις αντισυμβαλλομένων στο ποσό των 394.209,43€.

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

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση.

-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.

-Παράνομη αποδίδεται η παράβαση της μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων.

-Μη σύννομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος.

-Εφαρμογή ευνοϊκότερης ρύθμισης.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/15.03.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα, για το επίμαχο έργο, ήτοι το του Πανεπιστημίου, τα οποία κρίνονται ως νέα στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναλυτικά περιγράφονται, ως εξής:

1.Τιμολόγια της προς,

2.Συμφωνητικό έργου, Τελική επιμέτρηση έργου, λογαριασμός έργου, καρτέλα πελάτη,

3.Σχέδια έργου,

4.Εισπράξεις από για το έργο,

5. Αλληλογραφία με για το έργο
.....,

6.Συμφωνητικό,

7.Τιμολόγια, επιταγές ΦΠΑ,

8.Πληρωμές έργου,

9.Τιμολόγια και αναλυτικά στοιχεία ξενοδοχείου που διέμενε το συνεργείο κατά τη διάρκεια του έργου,

10.Τιμολόγια μεταφορικής εταιρίας για υλικά από -,

11.Προσφορές των προμηθευτών,

12.Παραγγελίες της σε προμηθευτές για το επίμαχο έργο,

13.Τιμολόγια προμηθευτών για το επίμαχο έργο και

14.Πληρωμές προμηθευτών για το επίμαχο έργο.

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την με αριθ./2022 Πράξη Αναπομπής, η οποία της γνωστοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2022ΕΜΠ/16-03-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε τις από 13-04-2022 εκθέσεις μερικού επανελέγχου, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ./2022 (με αριθ./2019 αρχική εντολή ελέγχου) εντολής ελέγχου, λαμβάνοντας από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/13-04-2022, σύμφωνα με τις οποίες, διαπιστώθηκαν ότι:

«1) Τα τιμολόγια της επιχείρησης προς την αφορούν την πώληση λωρίδων αλουμινίου, κασσωμάτων αλουμινίου παραθύρων και κασσών θυρών, και έχουν ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης των επίμαχων ληφθέντων τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ Αφορούν τη συμβατική σχέση της επιχείρησης με την και όχι με την εκδότρια των επίμαχων παραστατικών «.....» με ΑΦΜ

2) Κατά τον ίδιο τρόπο, το Συμφωνητικό έργου και η Τελική επιμέτρηση - λογαριασμός εργασιών, τα προσκομισθέντα σχέδια για το έργο Πανεπιστημίου, η Αλληλογραφία της εταιρείας με την για το έργο, και οι εισπράξεις από την για το εν λόγω έργο αφορούν τις συμβατικές σχέσεις της επιχείρησης με την εταιρεία, και όχι με την εκδότρια των επίμαχων παραστατικών «.....» με ΑΦΜ

..... Ομοίως, η καρτέλα πελάτη που προσκομίστηκε αφορά τον πελάτη

3) Η επιχείρηση με το συμπληρωματικό της υπόμνημα δήλωσε ότι προσκόμισε το συμφωνητικό που σύναψε με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Στην πραγματικότητα επρόκειτο για απόσπασμα ιδιωτικού συμφωνητικού σύμβασης υπεργολαβίας, το οποίο δεν είναι πλήρες, δεν φέρει υπογραφές από τα συμβαλλόμενα μέρη, και δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να λάβει αριθμό θεώρησης.

4) Η επιχείρηση με το συμπληρωματικό της υπόμνημα προσκόμισε αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων και επιταγές εκδόσεως της εταιρείας Ειδικότερα, προσκομίστηκε αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 5.650,00 ευρώ της προς τον, αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 4.320,00 ευρώ της προς τον, αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 4.320,00 ευρώ της προς τον, και αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 4.320,00 ευρώ της προς την εταιρεία Στο αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 4.320,00 ευρώ αναγράφεται "ΑΚΥΡΗ αντικαταστάθηκε". Σύμφωνα με το αντίγραφο της με αρ. /2009 Απόδειξης Πληρωμής ποσού 9.970,00 ευρώ που εξέδωσε η επιχείρηση, οι με αρ. και επιταγές αφορούν την εξόφληση του ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων.

Η επιταγή με αρ. και η επιταγή με αρ. προσκομίστηκαν από την επιχείρηση πρωτότυπες, που σημαίνει ότι δεν κατατέθηκαν στην τράπεζα από τον , και άρα δεν εισπράχτηκαν. Οι εν λόγω επιταγές εκδόθηκαν από την εταιρεία και ουσιαστικά επέστρεψαν πάλι σε αυτήν.

Από τα παραπάνω εκτεθέντα, προκύπτει ότι οι υπό κρίση τραπεζικές κινήσεις είχαν ως μοναδικό σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, καθώς ο λήπτης των τιμολογίων (η επιχείρηση) εξέδωσε επιταγές σε διαταγή της εκδότριας επιχείρησης (.....), η οποία στη συνέχεια τις επέστρεψε πίσω στην εταιρεία λήπτη, έγινε δηλαδή ανακύκλωση χρημάτων.

5) Η επιχείρηση προσκόμισε με το συμπληρωματικό της υπόμνημα τις παρακάτω επιταγές:

α/α	Αριθμός	Τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσό επιταγής
1			15/1/2009	10.000,00
2			15/1/2009	3.000,00
3			20/1/2009	3.000,00
4			31/1/2009	5.000,00
5			28/2/2009	6.000,00

6	.....	.....	28/2/2009	10.000,00
7	.....	.....	31/5/2009	7.000,00
8	.....	.....	30/6/2009	5.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	49.000,00

Οι επιταγές αυτές εκδόθηκαν από την εταιρεία προς τον
....., με χρέωση του λογαριασμού που τηρεί η
επιχείρηση στην

A/A	Αριθμός	Τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσό επιταγής
1			31/3/2009	13.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	13.000,00

Η επιταγή αυτή εκδόθηκε από τον προς τον
....., με χρέωση του λογαριασμού που τηρεί ο
..... στην

Σύμφωνα με τον προσκομισθέντα φάκελο, η επιχείρηση αναφέρει τον
ως το πρόσωπο που έφερε τον για υπερβολάβο της. Από τις επιταγές όμως, και
δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία, συμφωνητικά έργου και ιδιωτικά
συμφωνητικά, δεν προκύπτει η σχέση του εν λόγω προσώπου ούτε με την επιχείρηση ούτε με την
εκδότρια εταιρεία

6) Η επιχείρηση προσκόμισε συμπληρωματικά: i) Τιμολόγια του ξενοδοχείου που διέμενε το
συνεργείο κατά τη διάρκεια του έργου, δελτία παραγγελίας και αναλυτικό καθολικό του πελάτη
..... ii) Τιμολόγια - Φορτωτικές της μεταφορικής εταιρίας
..... για την μεταφορά των υλικών από
την στην iii) Προσφορές προμηθευτών προς την επιχείρηση για προμήθεια
ψευδοροφών, λωρίδων χάλυβα, λωρίδων αλουμινίου, κασσών και κουφωμάτων αλουμινίου, κλπ,
iv) Παραγγελίες της επιχείρησης σε προμηθευτές αλουμινίου, v) Τιμολόγια των
προμηθευτών, και
προς την επιχείρηση για την προμήθεια υλικών για το έργο της νέας
..... και vi) Αντίγραφα πληρωμών μέσω επιταγών του προμηθευτή της επιχείρησης
.....

Τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία δεν αναφέρονται στις συναλλακτικές σχέσεις της
επιχείρησης με την εκδότρια εταιρεία, και ως εκ τούτου
δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.

7) Η επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ούτε αρχικώς με την επιδοθείσα πρόσκληση,

ούτε με το συμπληρωματικό της υπόμνημα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 01.01.2009 - 31.12.2009, αν και εκλήθη νομίμως.

Στην επιδοθείσα πρόσκληση άρθρου 14 Ν.4174/2013, η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε ισοζύγιο γενικού και αναλυτικού καθολικού, το αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή , απόσπασμα του ημερολογίου με τις λογιστικές εγγραφές που έχουν πραγματοποιηθεί για τα ληφθέντα επίμαχα τιμολόγια, αποδεικτικά έγγραφα του τρόπου εξόφλησης ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά και εργολαβικά ώστε να αποδεικνύεται το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων, παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, προκειμένου να πιστοποιηθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως τραπεζικά έγγραφα, επιταγές έκδοσης του λήπτη των στοιχείων και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού (extrait).

Το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, για την διαπίστωση του ύψους των εσόδων της, του ύψους και του είδους των εξόδων της, της διασταύρωσης συναλλαγών και κατά συνέπεια του ύψους των αποτελεσμάτων της. Σύμφωνα με το προϊσχύων ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ, και δη του άρθρου 30 §2 (ΠΔ 186/92), ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται, όταν τα βιβλία & στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, να μην αναγνωρίζει τα δεδομένα ή τα οικονομικά αποτελέσματα, που προκύπτουν απ' αυτά, να απορρίπτει βιβλία & στοιχεία και να προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικά.

8) Τέλος, από το σύστημα taxis της Δ.Ο.Υ., η επιχείρηση δεν φαίνεται να έχει αποδώσει τον αναλογούντα φόρο εργολάβων 3% για τα ληφθέντα επίμαχα τιμολόγια. Επιπλέον, η επιχείρηση δεν προσκόμισε ούτε αρχικώς με την επιδοθείσα πρόσκληση, ούτε με το συμπληρωματικό της υπόμνημα αποδεικτικά απόδοσης του φόρου εργολάβων 3% των τιμολογίων αυτών.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ

Ο παρών επανέλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) Τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, του Ν.4174/2013 και του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν.4337/2015.

β) Την από 14.10.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) & Ν. 4337/2015 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:

γ) Το από 15.03.2022 {αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/15.03.2022} "ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ" της επιχείρησης με τα συνυποβαλλόμενα έγγραφα,

Εμμένει στα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, και επομένως κρίνει ότι η επιχείρηση «.....», με δ.τ. και Α.Φ.Μ. έλαβε στη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 - 31.12.2009 εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, ως προς τη συναλλαγή (ανύπαρκτες συναλλαγές).....».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1,5 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2) ..., 3) ... 4).....5) αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης..... »

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση για την κρινόμενη χρήση, δεν υπέβαλε την δήλωση

φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης), το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και φύλλο ελέγχου εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας ήτοι 31/12/2025 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

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 18 § 9 του ΚΒΣ ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 προσκόμισε 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 επιτηδεύματία 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 πραγματοποιήσεώς 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 προκειμένη περίπτωση, στην από 29-09-2015 έκθεση ελέγχου –Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από 10/10/2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για τον εκδότη με ΑΦΜ και την λήπτρια, με ΑΦΜ που αποτελεί

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

«..... Ως προς την εκδότρια ατομική επιχείρηση:

Στις 31-12-2010 η Δ.Ο.Υ. Β' Καλλιθέας διαβίβασε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής (αριθμός πρωτ./2010) καταγγελία και κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα διαβιβάσθηκε η με αριθμό πρωτ./2010 υπεύθυνη δήλωση του ο οποίος από τις 28/04/2009 διατηρούσε επιχείρηση με έδρα την, και αντικείμενο εργασιών έργα ξηράς δόμησης και διακόσμησης, την οποία διέκοψε στις 30-03-2010. Σύμφωνα με όσα αναφέρει στην εν λόγω καταγγελία εξαπατήθηκε από τον του και της, ο οποίος χρησιμοποίησε τα δικά του φορολογικά στοιχεία που είχε θεωρήσει στην Δ.Ο.Υ. Β' Καλλιθέας, ασκώντας δραστηριότητα εν αγνοία του. Ο ως άνω φορολογούμενος παρουσιάστηκε στην Δ.Ο.Υ. επιθυμώντας όπως δήλωσε να κάνει διακοπή εργασιών της επιχείρησης του χωρίς να πληρώσει τον Φ.Π.Α. των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, δηλώνοντας ότι ουδέποτε τα εξέδωσε αυτός και ότι εξαπατήθηκε από τον, κρατούμενο των φυλακών, ο οποίος και του είχε αποσπάσει το στέλεχος που τους παρέδωσε και είχε εκδώσει όλα τα φορολογικά στοιχεία που αναγράφονταν σε αυτόν εν αγνοία του. Επιπλέον η Δ.Ο.Υ. τους διαβίβασε αντίγραφο της μήνυσης που υπέβαλε στον, υπεύθυνη δήλωση για όσα καταγγέλλει και τις υπ' αριθ./2010 και/2010 εκθέσεις κατάσχεσης με τα αναφερόμενα σε αυτές.

Στην μήνυση του κατά του για πλαστογραφία μετά χρήσεως κατά συρροή, απάτη σε βαθμό κακουργήματος αναφέρεται:

«...Τυχχάνω επαγγελματίας ηθοποιός και περί τα τέλη του έτους 2008 γνώρισα τον μηνυόμενο, ο οποίος ο οποίος εκμεταλλευόμενος την αγάπη μου για το θέατρο και την υποκριτική, μου πρότεινε να νοικιάσουμε ένα χώρο στην και επί της οδού αρ. τον οποίο και θα χρησιμοποιούσαμε ως θεατρική σκηνή άμεσα στο μέλλον, ο δε χώρος ήταν ένα ισόγειο κατάστημα 61 τ.μ. με 39 τ.μ. πατάρι, είχε δε την εμπειρία, δεδομένου ότι και στο παρελθόν διετέλεσε θεατρικός παραγωγός. Εγώ όντας ηθοποιός επί πολλές δεκαετίες και έχοντας μεγάλη προσφορά στο χώρο του πολιτισμού τον πίστεψα και πράγματι συναίνεσα στην υπογραφή του από 5.2.2009 ιδιωτικού συμφωνητικού με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου

Στην συνέχεια ο μηνυόμενος μου ανέφερε ότι η επιχείρηση που θα ιδρυθεί στο όνομα μου θα φέρεται αρχικά σαν κέντρο διακόσμησης με αντικείμενο έργα ξηράς δόμησης και διακόσμησης και στην συνέχεια θα προβαίναμε σε τροποποίηση του αντικειμένου της επιχείρησης και θα

επεκτεινόταν το αντικείμενο και στις θεατρικές εργασίες. Ήταν τόσο μεγάλη η επιθυμία μου για την δημιουργία θεατρικής σκηνής που τελικά τον πίστεψα. Εξάλλου τις αμφιβολίες μου διέλυε το γεγονός ότι ο ίδιος ο μηνυόμενος υπέγραψε ως εγγυητής στο ιδιωτικό συμφωνητικό που υπεγράφη με την ιδιοκτήτρια που μισθώθηκε.

Τελικά μετά από λίγους μήνες αποκαλύφθηκε ότι ο μηνυόμενος ήταν σεσημασμένος και είχε κατηγορηθεί και στο παρελθόν για σωρεία αδικημάτων μεταξύ αυτών και η έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, κάτι το οποίο έπραξε και στην επιχείρηση που είχε ιδρυθεί στο όνομα μου δηλαδή προέβη στην έκδοση τιμολογίων θέτοντας υπογραφή σε αυτά που δεν είναι δική μου, η οποία μετά βεβαιότητας είναι πλαστή, πλαστογράφος δε είναι ο του και της

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι με αριθμ./2011 &/2015 εντολές έρευνας-επεξεργασίας από τον Προϊστάμενο της ΥΕΔΔΕΔ Αττικής, ως προς την ατομική επιχείρηση

Αρχικά ο έλεγχος με το με αριθμό πρωτ./2011 έγγραφο του προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β' Καλλιθέας ζήτησε να τους γνωρίσει τα κάτωθι:

-αν έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης επιτηδεύματος και σε θετική περίπτωση να τους αποστείλει φωτοτυπία μισθώματος και αστυνομικής ταυτότητας εφόσον υπάρχουν. Επιπλέον να τους γνωρίσει τις δραστηριότητες που τυχόν έχει δηλώσει ότι θα ασκεί ο ανωτέρω, και αν διαθέτει υποκαταστήματα ή άλλες εγκαταστάσεις και να τους αποστείλει αντίγραφα όλων των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. μαζί με τα επισυναπτόμενα σε αυτές έγγραφα.

-αν έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία

-αν έχει υποβάλλει συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών για την χρήση 2009

-αν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ από την έναρξη λειτουργίας του μέχρι και το οικονομικό έτος 2011 και να τους αποστείλει φωτοαντίγραφο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010, των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ ετών 2009 και 2010 και της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ των ιδίων ετών.

-αν έχει υποβάλλει προσωρινές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών έτους 2009 και 2010 και οριστική δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών των ιδίων ετών και να τους αποστείλει φωτοαντίγραφα αυτών.

Αν έχει υποβάλλει δηλώσεις μεταβολής ή διακοπής εργασιών.

Η Δ.Ο.Υ. ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα και με το με αριθμό πρωτ./2013 έγγραφο

της, ενημέρωσε τον έλεγχο σχετικά με τα ζητηθέντα προσκομίζοντας του και σχετικά φωτοαντίγραφα.

Από το ανωτέρω έγγραφο προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση έχει κάνει έναρξη εργασιών στις 28-04-2009 και διακοπή εργασιών στις 27-12-2010, δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186, ότι έχει συνταχθεί έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ και φύλλα πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ για τις χρήσεις 2009 και 2010 ενώ στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δεν δηλώνονται εισοδήματα από άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και από παροχή υπηρεσιών.

Ο έλεγχος από τα κατασχεθέντα στοιχεία και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων και την εκτύπωση των επιχειρήσεων οι οποίες δήλωσαν την ατομική επιχείρηση ως προμηθευτή τους μετέβη στις ανωτέρω επιχειρήσεις και μεταξύ των άλλων προέβη στην κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων έκδοσης ως ακολούθως:

.....

Πέραν των ανωτέρω όπως προκύπτει από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών της χρήσης 2009 και από το στέλεχος των Τ.Π.Υ. από Νο 1 έως 50 της ατομικής επιχείρησης, η ατομική επιχείρηση έχει εκδώσει επιπλέον και τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία αξίας

.....

2), δόμηση εσωτερικών χώρων, με Α.Φ.Μ.

ΧΡΗΣΗ 2009

α/α	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. .../2009	20.000,00	3.800,00	23.800,00
2	Τ.Π.Υ. ..../2009	15.000,00	2.850,00	17.850,00
3	Τ.Π.Υ. .../2009	28.000,00	5.320,00	33.320,00
	ΣΥΝΟΛΟ	63.000,00	11.970,00	74.970,00

.....

Η συνολική καθαρή αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, από την ατομική επιχείρηση ανέρχεται σε 771.918,57€.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

1.ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η ατομική επιχείρηση έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από ιδρύσεως της σαν αντικείμενο κύριας δραστηριότητας της την κατασκευή προϊόντων από γύψο για κατασκευαστικές εργασίες και ως δευτερεύουσες εργασίες α) κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, β) άλλες υπηρεσίες επιχειρηματικών συμβουλών και γ) υπηρεσίες εσωτερικής διαμόρφωσης και διακόσμησης επαγγελματικών χώρων.

Ουδέποτε η ατομική επιχείρηση δήλωσε ως δραστηριότητα την ραφή κουρτινών κουβερλί, κλπ ως αναγράφεται σε κάποια από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

2. ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

Με το με αριθμό πρωτ./2015 έγγραφο ο έλεγχος ζήτησε από το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ να τους γνωρίσει αν η ατομική επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση να τους γνωρίσει τα στοιχεία του απασχολούμενου προσωπικού και τις ημέρες ασφάλισης τους κατά τα έτη 2009 και 2010.

Το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ στο με αριθμό πρωτ./2015 απαντητικό του έγγραφο αναφέρει ότι η ατομική επιχείρηση δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

Η ατομική επιχείρηση ουδέποτε υπέβαλλε προσωρινή ή οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση δεν είχε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών όπως αυτές αναφέρονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία.

3. ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ-ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

Η ατομική επιχείρηση για τις χρήσεις 2009 και 2010 έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χωρίς να δηλώνει εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις και από παροχή υπηρεσιών.

Ως προς τον ΦΠΑ έχει υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2009 και 2010, ως αναφέρεται στην από 12/01/2011 έκθεση προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης η ατομική επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών,

4. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΛΗΠΤΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΛΗΨΗ ΜΗ ΝΟΜΙΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.

Από τις λήπτριες επιχειρήσεις δύο από αυτές, έχουν δηλώσει τα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν από την ατομική επιχείρηση ως μη νόμιμα υποβάλλοντας τις με αριθμό πρωτ./2013 και/2013 δηλώσεις ειδικού σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010 αντίστοιχα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. .

.....

6. ΕΜΠΛΕΚΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ-ΣΥΝΕΡΓΟΙ

Από τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν προκύπτει ότι συμμετοχή στην δημιουργία, στην λειτουργία της ατομικής επιχείρησης και στην έκδοση και την διακίνηση των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει και ο του με Α.Φ.Μ. Να σημειωθεί ότι το ανωτέρω Α.Φ.Μ. εκδόθηκε με βάση το Α.Δ.Τ. που εκδόθηκε στις 26-08-1991 από το Α.Τ., υπάρχει και δεύτερος Α.Φ.Μ. ο οποίος είναι απενεργοποιημένος (Α.Φ.Μ., ο οποίος εκδόθηκε με το Α.Δ.Τ./78 το οποίο εκδόθηκε από το ΙΑ΄ Α.Τ.).

Η εμπλοκή του ανωτέρω αναφέρεται από την δημιουργία της ατομικής επιχείρησης έως και τον Σεπτέμβριο του 2009 καθώς στην συνέχεια ήταν κρατούμενος στο κατάστημα κράτησης

Στο από 05-02-2009 συμφωνητικό μίσθωσης για το ισόγειο κατάστημα στην οδό , έδρα της ατομικής επιχείρησης, αναφέρεται:

Το παρόν συμφωνητικό μισθώσεως υπογράφει και του κάτοικος (οδός αρ.), κάτοχος του υπ' αριθμόν δελτίο ταυτότητας που εκδόθηκε από το Τ.Α. στις 18-02-2006 με Α.Φ.Μ. ως τριτεγγυητής αναλαμβάνοντας και αυτός ατομικά τις εκ του παρόντος υποχρεώσεις του μισθωτή (καταβολές μισθωμάτων κλπ) ως επίσης ευθυνόμενος και για τις ζημιές που τυχόν θα προκαλέσει στο μίσθιο ο μισθωτής

Στην με αριθμό πρωτ./2010 υπεύθυνη δήλωση του ο οποίος από τις 28/04/2009 διατηρούσε ατομική επιχείρηση με έδρα την , και αντικείμενο εργασιών έργα ξηράς δόμησης και διακόσμησης, την οποία διέκοψε στις 30-03-2010. Σύμφωνα με όσα αναφέρει στην εν λόγω καταγγελία εξαπατήθηκε από τον του και της, ο οποίος χρησιμοποίησε τα δικά του φορολογικά στοιχεία που είχε θεωρήσει στην Δ.Ο.Υ. Β΄ Καλλιθέας, ασκώντας δραστηριότητα εν αγνοία του. Τα ίδια αναφέρει και στην μήνυση που κατέθεσε κατά του

Δύο επιταγές φέρεται να οπισθογραφούνται από τον , στην συνέχεια από τον καταγγελλόμενο και στην συνέχεια εισπράττονται από τον

Επίσης και άλλη επιταγή οπισθογραφείται και από τον και στην συνέχεια εισπράττεται από τρίτον.

Ο στην με αριθμό πρωτ...../2015 Υπεύθυνη δήλωση του, αναφέρει:

Με τον έχω απλή γνωριμία από το έτος 2005, δεν είχα καμία εμπορική ή άλλη δραστηριότητα μαζί του, ούτε με καμία από τις εταιρείες του. Από καθαρά φιλική εξυπηρέτηση σε μία περίοδο που μου είχε πει ότι είχε χάσει την ταυτότητα του, τον διευκόλυνα να εισπράξω, ως τελευταίος οπισθογράφος, αφού πρώτα τις οπισθογράφησε αυτός, τις επιταγές που μου επιδείξατε και επί τόπου στο ταμείο ελάμβανε τα χρήματα ο ίδιος.

Από το αρχείο της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει ότι και στο παρελθόν έχει εμπλακεί σε πάρα πολλές υποθέσεις έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων (.....,),).

Από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει, ότι η ατομική επιχείρηση δεν είχε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών όπως αυτές αναφέρονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, ότι έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ότι έχει υποβάλλει ανακριβείς εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ότι δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία χρήση από την έναρξη λειτουργίας της έως σήμερα.

Ο έχει γνώση της λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης και δεν είναι παντελώς αμέτοχος στην έκδοση και διακίνηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς πέραν της έναρξης της όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα των τραπεζών, εισπράττει πολλές επιταγές και μάλιστα ο σε δύο περιπτώσεις τον Ιανουάριο του 2010 εισπράττει τις επιταγές εμφανίζοντας το δελτίο αστυνομικής ταυτότητας το οποίο όμως έχει ήδη ακυρωθεί λόγω κλοπής στις 23-12-2009, ως προκύπτει και από σχετικό έγγραφο της Ελληνικής Αστυνομίας.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση είναι μία εικονική επιχείρηση η οποία δημιουργήθηκε, λειτούργησε, με την εμπλοκή -συνεργασία του (έως τον Σεπτέμβριο του 2009) και εξέδωσε στην χρήση 2009 πενήντα (50) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών συν. καθαρής αξίας 720.866,72€ και στην χρήση 2010 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών συν. καθαρής αξίας 51.051,85€

Στις 18-03-2015 επιδόθηκε η με αριθμ. /2015 κλήση προς ακρόαση στον στην οικία του στην οδό στην Επειδή απουσίαζε έγινε θυροκόλληση της ανωτέρω κλήσης.

Ο ανωτέρω προσήλθε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής στις 01-04-2015 και στο με αριθμό πρωτ./2015 έγγραφο του, ζήτησε να του χορηγηθεί προθεσμία 30 ημερών για να συγκεντρώσει τα αποδεικτικά στοιχεία και τις μαρτυρίες που αφορούν την υπόθεση του, πράγμα που έγινε.

Στην συνέχεια ο επικοινωνήσε τηλεφωνικά με τον έλεγχο και παρουσιάστηκε δύο ή τρεις φορές στην ΥΕΔΔΕ Αττικής προσκομίζοντας διάφορα αποδεικτικά στοιχεία κάθε φορά και αν και του ζητήθηκε να τα προσκομίσει συνολικά στην υπηρεσία, συντάσσοντας και ένα υπόμνημα συνολικό με τις απόψεις του επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων, ουδέποτε μέχρι και σήμερα προσκόμισε κάποιο υπόμνημα. Μετά τον Ιούλιο του 2015 δεν παρουσιάστηκε ξανά στην ΥΕΔΔΕ Αττικής ούτε επικοινωνήσε τηλεφωνικά με τον έλεγχο.....

Ως προς την επιχείρηση ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων:

.....
- Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ειδικότερα:

α) Τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, του Ν.4174/2013 και του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν.4337/2015.

β) Την από 19-10-2015 πληροφοριακό δελτίο και την από 29-09-2015 έκθεση ελέγχου – Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ)] της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στα πλαίσια έρευνας σχετικά με επιχειρήσεις εκδότες και λήπτες εικονικών και πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με δ/νση και ΑΦΜ αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Β' Καλλιθέας, για τις χρήση 2009.

γ) Το γεγονός ότι η λήπτρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις εισοδήματος και Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών για την κρινόμενη χρήση.

δ) Το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση των υπό κρίση Τ.Π.Υ. δεν λειτούργησε κατ' ουσία καθώς δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση, προσωπικό και υλικοτεχνική υποδομή, απαραίτητη για την εκτέλεση των εργασιών της ή παραστατικά αγορών που να δικαιολογούν τα προϊόντα όπως περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

ε) τα αναφερόμενα στη με αριθμό πρωτ./2010 υπεύθυνη δήλωση του καθώς και στην μήνυση του κατά του για

πλαστογραφία μετά χρήσεως κατά συρροή, απάτη σε βαθμό κακουργήματος.

Κρίνει ότι η επιχείρηση «.....», με
δ.τ. και Α.Φ.Μ. έλαβε στη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 –
31.12.2009 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, ως προς τη συναλλαγή (ανύπαρκτες
συναλλαγές) ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 01.01.2009 – 31.12.2009

A/A	ΕΙΔΟΣ	№	Ημερ/νια	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 19%	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ.Π.Υ.	...	12.5.2009	..... ..... .....	20.000,00	3.800,00	23.800,00
2	Τ.Π.Υ.	....	15.5.2009	..... ..... ..... .....	15.000,00	2.850,00	17.850,00
3	Τ.Π.Υ.	...	18.5.2009	..... ..... ..... .....	28.000,00	5.320,00	33.320,00

Ο έλεγχος κοινοποίησε μέσω δικαστικού επιμελητή, στις 15/9/2021 στην οικία του νομίμου εκπροσώπου κου στην οδό , το
υπ. αριθμ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, μαζί με τον υπ' αριθμ. /2021
Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου αρθρ. 7 ν.4337/2015 χρήσης 2009, προκειμένου η
προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις επί του Σημειώματος εντός 20 ημερών.

Επί του ως άνω Σημειωμάτων η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απάντησε.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 29-09-2015 έκθεση ελέγχου –Επεξεργασίας
[εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από 10/10/2021
Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο
τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα
ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του 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 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως
τροποποιήθηκε με το άρθρο 68 του Ν.4587/2018 (Α' 218) και ισχύει, από τον προϊστάμενο της
Υπηρεσίας μας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2022 Απόφαση για την παράταση της προθεσμίας

λήξης για την έκδοση Απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, κατά τριάντα (30) ημέρες,

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/15.03.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα, για το επίμαχο έργο, ήτοι το της του Πανεπιστημίου, τα οποία κρίνονται ως νέα στοιχεία.

Τα στοιχεία αυτά αναλυτικά περιγράφονται, ως εξής:

1. Τιμολόγια της προς,
2. Συμφωνητικό έργου, Τελική επιμέτρηση έργου, λογαριασμός έργου, καρτέλα πελάτη,
3. Σχέδια έργου,
4. Εισπράξεις από για το έργο,
5. Αλληλογραφία με για το έργο,
6. Συμφωνητικό,
7. Τιμολόγια, επιταγές ΦΠΑ,
8. Πληρωμές έργου,
9. Τιμολόγια και αναλυτικά στοιχεία ξενοδοχείου που διέμενε το συνεργείο κατά τη διάρκεια του έργου,
10. Τιμολόγια μεταφορικής εταιρίας για υλικά από,
11. Προσφορές των προμηθευτών,
12. Παραγγελίες της σε προμηθευτές για το επίμαχο έργο,
13. Τιμολόγια προμηθευτών για το επίμαχο έργο και
14. Πληρωμές προμηθευτών για το επίμαχο έργο.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την με αριθ. /2022 Πράξη Αναπομπής, η οποία της γνωστοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2022ΕΜΠ/16-03-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε τις από 13-04-2022 εκθέσεις μερικού επανελέγχου, που εκδόθηκαν συνεπεία της με

αριθ. /2022 (με αριθ. /2019 αρχική εντολή ελέγχου) εντολής ελέγχου, λαμβάνοντας από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/13-04-2022, σύμφωνα με τις οποίες, διαπιστώθηκαν ότι:

«1) Τα τιμολόγια της επιχείρησης προς την αφορούν την πώληση λωρίδων αλουμινίου, κασσωμάτων αλουμινίου παραθύρων και κασσών θυρών, και έχουν ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης των επίμαχων ληφθέντων τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ Αφορούν τη συμβατική σχέση της επιχείρησης με την εταιρεία, και όχι με την εκδότρια των επίμαχων παραστατικών «.....» με ΑΦΜ

2) Κατά τον ίδιο τρόπο, το Συμφωνητικό έργου και η Τελική επιμέτρηση - λογαριασμός εργασιών, τα προσκομισθέντα σχέδια για το έργο Πανεπιστημίου, η Αλληλογραφία της εταιρείας με την για το έργο, και οι εισπράξεις από την για το εν λόγω έργο αφορούν τις συμβατικές σχέσεις της επιχείρησης με την εταιρεία, και όχι με την εκδότρια των επίμαχων παραστατικών «.....» με ΑΦΜ Ομοίως, η καρτέλα πελάτη που προσκομίστηκε αφορά τον πελάτη

3) Η επιχείρηση με το συμπληρωματικό της υπόμνημα δήλωσε ότι προσκόμισε το συμφωνητικό που σύναψε με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Στην πραγματικότητα επρόκειτο για απόσπασμα ιδιωτικού συμφωνητικού σύμβασης υπεργολαβίας, το οποίο δεν είναι πλήρες, δεν φέρει υπογραφές από τα συμβαλλόμενα μέρη, και δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να λάβει αριθμό θεώρησης.

4) Η επιχείρηση με το συμπληρωματικό της υπόμνημα προσκόμισε αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων και επιταγές εκδόσεως της εταιρείας Ειδικότερα, προσκομίστηκε αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 5.650,00 ευρώ της προς τον, αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 4.320,00 ευρώ της προς τον, αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 4.320,00 ευρώ της τράπεζας Eurobank προς τον, και αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 4.320,00 ευρώ της προς την εταιρεία Στο αντίγραφο της με αρ. επιταγής ποσού 4.320,00 ευρώ αναγράφεται "ΑΚΥΡΗ αντικαταστάθηκε". Σύμφωνα με το αντίγραφο της με αρ. /2009 Απόδειξης Πληρωμής ποσού 9.970,00 ευρώ που εξέδωσε η επιχείρηση, οι με αρ. και επιταγές αφορούν την εξόφληση του

ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων.

Η επιταγή με αρ. και η επιταγή με αρ. προσκομίστηκαν από την επιχείρηση πρωτότυπες, που σημαίνει ότι δεν κατατέθηκαν στην τράπεζα από τον , και άρα δεν εισπράχτηκαν. Οι εν λόγω επιταγές εκδόθηκαν από την εταιρεία και ουσιαστικά επέστρεψαν πάλι σε αυτήν.

Από τα παραπάνω εκτεθέντα, προκύπτει ότι οι υπό κρίση τραπεζικές κινήσεις είχαν ως μοναδικό σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, καθώς ο λήπτης των τιμολογίων (η επιχείρηση) εξέδωσε επιταγές σε διαταγή της εκδότριας οντότητας (.....), η οποία στη συνέχεια τις επέστρεψε πίσω στην εταιρεία λήπτη, έγινε δηλαδή ανακύκλωση χρημάτων.

5) Η επιχείρηση προσκόμισε με το συμπληρωματικό της υπόμνημα τις παρακάτω επιταγές:

α/α	Αριθμός	Τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσό επιταγής
1			15/1/2009	10.000,00
2			15/1/2009	3.000,00
3			20/1/2009	3.000,00
4			31/1/2009	5.000,00
5			28/2/2009	6.000,00
6			28/2/2009	10.000,00
7			31/5/2009	7.000,00
8			30/6/2009	5.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	49.000,00

Οι επιταγές αυτές εκδόθηκαν από την εταιρεία προς τον , με χρέωση του λογαριασμού που τηρεί η επιχείρηση στην

A/A	Αριθμός	Τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσό επιταγής
1			31/3/2009	13.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	13.000,00

Η επιταγή αυτή εκδόθηκε από τον προς τον , με χρέωση του λογαριασμού που τηρεί ο στην

Σύμφωνα με τον προσκομισθέντα φάκελο, η επιχείρηση αναφέρει τον ως το πρόσωπο που έφερε τον για υπεργολάβο της. Από τις επιταγές όμως, και δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία, συμφωνητικά έργου και ιδιωτικά συμφωνητικά, δεν προκύπτει η σχέση του εν λόγω προσώπου ούτε με την επιχείρηση ούτε με την εκδότρια εταιρεία

6) Η επιχείρηση προσκόμισε συμπληρωματικά: i) Τιμολόγια του ξενοδοχείου που διέμενε το συνεργείο κατά τη διάρκεια του έργου, δελτία παραγγελίας και αναλυτικό καθολικό του πελάτη ii) Τιμολόγια - Φορτωτικές της μεταφορικής εταιρίας για την μεταφορά των υλικών από την στην iii) Προσφορές προμηθευτών προς την επιχείρηση για προμήθεια ψευδοροφών, λωρίδων χάλυβα, λωρίδων αλουμινίου, κασσών και κουφωμάτων αλουμινίου, κλπ, iv) Παραγγελίες της επιχείρησης σε προμηθευτές αλουμινίου, v) Τιμολόγια των προμηθευτών και προς την επιχείρηση για την προμήθεια υλικών για το έργο της νέας και vi) Αντίγραφα πληρωμών μέσω επιταγών του προμηθευτή της επιχείρησης

Τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία δεν αναφέρονται στις συναλλακτικές σχέσεις της επιχείρησης με την εκδότρια εταιρεία, και ως εκ τούτου δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.

7) Η επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ούτε αρχικώς με την επιδοθείσα πρόσκληση, ούτε με το συμπληρωματικό της υπόμνημα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 01.01.2009 - 31.12.2009, αν και εκλήθη νομίμως.

Στην επιδοθείσα πρόσκληση άρθρου 14 Ν.4174/2013, η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε ισοζύγιο γενικού και αναλυτικού καθολικού, το αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή, απόσπασμα του ημερολογίου με τις λογιστικές έγγραφες που έχουν πραγματοποιηθεί για τα ληφθέντα επίμαχα τιμολόγια, αποδεικτικά έγγραφα του τρόπου εξόφλησης ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά και εργολαβικά ώστε να αποδεικνύεται το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων, παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, προκειμένου να πιστοποιηθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως τραπεζικά έγγραφα, επιταγές έκδοσης του λήπτη των στοιχείων και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού (extrait).

Το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, για την διαπίστωση του ύψους των εσόδων της, του ύψους και του είδους των εξόδων της, της διασταύρωσης συναλλαγών και κατά συνέπεια του ύψους των αποτελεσμάτων της. Σύμφωνα με το προϊσχύον ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ, και δη του άρθρου 30 §2 (ΠΔ 186/92), ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται, όταν τα βιβλία & στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, να μην αναγνωρίζει τα δεδομένα ή τα οικονομικά αποτελέσματα, που προκύπτουν απ' αυτά, να απορρίπτει βιβλία & στοιχεία και να προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικά.

8) Τέλος, από το σύστημα taxis της Δ.Ο.Υ., η επιχείρηση δεν φαίνεται να έχει αποδώσει τον αναλογούντα φόρο εργολάβων 3% για τα ληφθέντα επίμαχα τιμολόγια. Επιπλέον, η επιχείρηση δεν προσκόμισε ούτε αρχικώς με την επιδοθείσα πρόσκληση, ούτε με το συμπληρωματικό της υπόμνημα αποδεικτικά απόδοσης του φόρου εργολάβων 3% των τιμολογίων αυτών.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ

Ο παρών επανέλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) Τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, του Ν.4174/2013 και του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν.4337/2015.

β) Την από 14.10.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) & Ν.4337/2015 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:

γ) Το από 15.03.2022 {αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/15.03.2022} "ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ" της επιχείρησης με τα συνυποβαλλόμενα έγγραφα,

Εμμένει στα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, και επομένως κρίνει ότι η επιχείρηση «.....», με δ.τ. και Α.Φ.Μ. έλαβε στη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 - 31.12.2009 εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, ως προς τη συναλλαγή (ανύπαρκτες συναλλαγές).....), άποψη στην οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι:

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

.....,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«2.Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92, με αποτέλεσμα την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 Ν.2238/94 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

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

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

Επικρατείας.

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

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

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

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων, κατά τη ημερομηνία εκδόσεως της πράξης ήτοι 16-10-2021, είχε παρέλθει η πενταετής προθεσμία, για την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων για την κρινόμενη χρήση 2009 και ως εκ τούτου η πράξη (υπ. αριθ./2021) ακυρώνεται και το πρόστιμο διαγράφεται.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 2319/2021 απόφαση του ΣτΕ - Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997»:

«13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν.2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013,

τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ΄ του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν.4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η΄ σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε΄, προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν.4254/2014) του ν.4174/2013 κατ’ αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν.4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιαστικού διαφοροτικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίστηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ΄ του ν.4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν.4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ’ αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η΄ (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν.4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε΄ του άρθρου 54 ν.4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν.4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν.4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια

παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν.4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν.4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

.....

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν.2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν.2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν.2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης · επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων

έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν.2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για το σύνολο της συναλλαγής, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για την φορολογούμενη, ως εκ τούτου η με αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-09-2015 έκθεση ελέγχου –Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από 10/10/2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./17-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η, με ΑΦΜ και την ακύρωση, της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την επικύρωση, της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΣ βάσει των διατάξεων του άρθρου 7§3 & 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

- Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1 - 31/12/2009 (υπ. αρ./2021)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013: 2.500,00€

-ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 54 ν. 4174/2013

Φορολογικό έτος 2021 (...../2021)

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

-Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ (...../2021)	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	98.552,36
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	116.902,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	215.455,17

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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