



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 15/ 07/ 2022

Αριθμός Απόφασης 2530

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 29-03-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην επί της οδού αρ....., κατά:

-Της υπ' αριθμ./...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015

- Της υπ' αριθμ./...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του

προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015

-Της υπ' αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, 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 29-03-2022 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) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ. αριθ./2021 εντολή μερικού ελέγχου προκειμένου να ελεγχτεί η επιχείρηση με ΑΦΜ Αιτία ελέγχου υπήρξε η λήψη από την προσφεύγουσα επιχείρηση, στη χρήση 2015, πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 37.500,00€ πλέον ΦΠΑ 8.625,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης Τ., με ΑΦΜ Σύμφωνα με το πόρισμα των από 01-09-2021 & 03-11-2021 εκθέσεων φορολογικού ελέγχου της ιδίας Δ.Ο.Υ., που αφορούσαν τον εκδότη Τ., εξέδωσε κατά το έτος 2015, σε δεκάδες επιχειρήσεις ανά την ελληνική επικράτεια, συνολικά τετρακόσια σαράντα πέντε (445) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.180.125,00€, πλέον ΦΠΑ 262.819,37€.

Εν συνεχεία από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και με το αριθ. Πρωτ./2022 έγγραφο του τμήματος ελέγχου της ιδίας Δ.Ο.Υ. προέκυψε, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε στη χρήση 2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ΤΟΥ με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 45.769,00€ πλέον ΦΠΑ 10.526,87€, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα το υπ. αριθ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 21-02-2022 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2022 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 02-03-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας εισοδήματος, 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 3) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 12.536,02€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 6.268,01€ ήτοι συνολικού ποσού 18.804,03€.

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 37.500,00€ & 45.769,00€=83.269,00€) ύψους 83.269,00€.

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 19.151,87€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 9.575,94€, ήτοι συνολικού ποσού 28.727,81€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 83.269,00€.

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./...../2022 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 5.503,78€ (€11.007,57€x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την αρ. πρωτ./29-03-2022 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

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

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης,...», με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου νόμου, ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης» και με τις διατάξεις του άρθρου 36 §1,2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά»,

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66), 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «*1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]*

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).» Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.**

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «*27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν.4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού,***

εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, σύμφωνα με τις α) από 01-09-2021 & 03-11-2021 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., β) το με αριθ. Πρωτ./2022 έγγραφο του τμήματος ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και στις από 02-03-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα υπέπεσε σε οκτώ (8) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 37.500,00€ πλέον ΦΠΑ 8.625,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης Τ., με ΑΦΜ και τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 45.769,00€ πλέον ΦΠΑ 10.526,87, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ΤΟΥ με ΑΦΜ,

Επειδή η λήψη των παραπάνω οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών

πράξεων επιβολής προστίμου και φύλλου ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στην κρινόμενη χρήση 2015, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 57 του Ν. 2959/2000 καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου και φύλλου ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στη χρήση 2015 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης (02/03/2022) των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2026. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

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

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

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

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

προσδιορισμό φόρου.».

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

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

Επειδή, 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 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 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 προκείμενη περίπτωση, στις α) από 01-09-2021 & 03-11-2021 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., Α' ΠΑΤΡΩΝ β) το με αριθ. Πρωτ./2022 έγγραφο του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και στις από 02-03-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, για την εκδότριας ατομικές επιχειρήσεις με ΑΦΜ και με ΑΦΜ και για την λήπτρια επιχείρηση, 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 ατομική επιχείρηση-ΑΦΜ

Φορολ. Στοιχείο	Ημερ. έκδοσης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Περιγραφή Διαφημιστικά είδη με το λογότυπο της εταιρείας
Τ.Δ.Α.	14-05-2015	10.900,00	2.507,00	Διαφημιστικά είδη (μπλούζες μακό 500 τεμ, αναπτήρες 2.000 τεμ, καπελάκια 600 τεμ, αυτοκόλλητα για ντύσιμο φορτηγού).
Τ.Δ.Α.	19-05-2015	8.700,00	2.001,00	Διαφημιστικά είδη (μπλούζες τύπου polo 500 τεμ, στυλό 1.000 τεμ.).
Τ.Δ.Α.	02-12-2015	4.200,00	966,00	(μπλούζες μακό 200 τεμ, στυλό 2.000 τεμ, μπουφάν αμάνικα 100 τεμ).
Τ.Δ.Α.	12-12-2015	5.000,00	1.150,00	Αυτοκόλλητα στο φορτηγό με παρουσίαση νέων προϊόντων.
Τ.Δ.Α.	14-12-2015	8.700,00	2.001,00	(μπλούζες τύπου polo 100 τεμ, αναπτήρες 5.000 τεμ, έντυπα προβολής προϊόντων 20.000 τεμ.).
ΣΥΝΟΛΑ	(5)	37.500,00	8.625,00	

«.....Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι λάβατε και καταχωρήσατε στα διπλογραφικά βιβλία σας, στη χρήση 2015, πέντε (5) φορολογικά στοιχεία έκδοσης ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 37.500.00 € πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 8.625.00 €, ήτοι:

-Το αριθμ./2015 Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 10.900,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 2.507,00 €, αναφέρεται στην προμήθεια διαφημιστικών ειδών με το λογότυπο της εταιρείας και συγκεκριμένα μπλούζες μακώ (500 τεμ), αναπτήρες (2.000 τεμ), καπελάκια (600 τεμ) καθώς έξι τεμάχια

αυτοκόλλητα με μακέτες για το ντύσιμο των φορτηγών της εταιρείας.

-Το αριθμ./2015 Τ.Δ.Α., συνολικής αξίας 8.700,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 2.001,00 €, αναφέρεται στην προμήθεια διαφημιστικών ειδών με το λογότυπο της εταιρείας και συγκεκριμένα στυλό με θήκη (1.000 τεμ) και μπλούζες τύπου polo (500 τεμ).

-Το αριθμ./2015 Τ.Δ.Α., συνολικής αξίας 4.200,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 966,00 €, αναφέρεται στην προμήθεια διαφημιστικών ειδών με το λογότυπο της εταιρείας και συγκεκριμένα μπλούζες μακό 200 τεμ, στυλό 2.000 τεμ και μπουφάν αμάνικα 100 τεμ.

-Το αριθμ./2015 Τ.Δ.Α., συνολικής αξίας 5.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 1.150,00 €, αναφέρεται στην προμήθεια αυτοκόλλητων στο φορτηγό με παρουσίαση νέων προϊόντων.

-Το αριθμ./2015 Τ.Δ.Α., συνολικής αξίας 8.700,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 2.001,00 €, αναφέρεται στην προμήθεια διαφημιστικών ειδών με το λογότυπο της εταιρείας και συγκεκριμένα αναπτήρες 5.000 τεμ, μπλούζες τύπου polo 100 τεμ, καθώς και έντυπα Α-4 για προβολή των προϊόντων της επιχείρησης 20.000 τεμ.

Για τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.) δεν αποδόθηκε διαφημιστικό τέλος (2%) του Ν.2880/2001.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίνονται ως εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής, δεδομένου ότι τα αναγραφόμενα διαφημιστικά είδη δεν ήταν δυνατόν να προμηθεύσει ο καθόσον δεν κατείχε κανένα φορολογικό στοιχείο αγοράς τέτοιων ειδών (μπλούζες, αναπτήρες, καπελάκια, στυλό, αυτοκόλλητο για εκτύπωση σε οχήματα), ούτε διέθετε προσωπικό ώστε να προβεί σε εργασίες ευρείας εκτύπωσης λογοτύπων.

Επιπρόσθετα από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του, δεν προκύπτει η κατοχή ως πάγιου εξοπλισμού εκτυπωτικών μονάδων ώστε να είναι δυνατή η εκτύπωση αυτοκόλλητων σε φορτηγά οχήματα και η εκτύπωση λογοτύπων στα φερόμενα ως πωληθέντα διαφημιστικά είδη.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 46.125,00€, σύμφωνα με το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή σας «50.00.10.447, φέρονται να εξοφλήθηκαν τμηματικά με καταβολές ποσών: α) 2.500,00 € την 18/5/2015, β) 2.500,00 € την 31/5/2015, γ) 2.500,00 € την 11/6/2015, δ) 2.500,00 € την 26/6/2015, ε) 2.500,00 € την 08/7/2015, στ) 2.500,00 € την 28/7/2015, ζ) 3.000,00 € την 21/8/2015, η) 3.000,00 € την 10/09/2015, θ) 3.000,00 € την 28/09/2015, ι) 2.500,00 € την 07/10/2015, ια) 2.500,00 € την 16/10/2015, ιβ) 2.500,00 € την 27/10/2015, ιγ) 2.500,00 € την 06/11/2015, ιδ) 2.500,00 € την 17/11/2005, ιε) 2.500,00 € την 27/11/2015, ιστ) 2.500,00 € την 2/12/2015, ιζ) 2.500,00 € την 14/12/2015 ιθ) 2.125,00 € την 30/12/2015, χωρίς να παρασχεθούν περαιτέρω στοιχεία εξόφλησης τους μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περίπτ. β' του Ν. 4172/2013).....»

Αναφορικά με τον εκδότη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, αναφέρουμε τα κάτωθι:

Ι. Χωρίς να απασχολεί ούτε ένα άτομο ως προσωπικό, χωρίς να κατέχει επαγγελματικά μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά αγαθών, χωρίς να κατέχει κανένα μηχάνημα έργων ώστε να είναι εφικτή η εκτέλεση τεχνικών εργασιών, χωρίς να κατέχει κανενός είδους φορητό μηχάνημα ή εργαλείο χειρός για την εκτέλεση ελαφρών τεχνικών εργασιών, χωρίς την κατοχή εκτυπωτικών μονάδων είτε απλών για την εκτύπωση λογοτύπων, είτε μεγάλων εκτυπωτικών μονάδων για την εκτύπωση σε επαγγελματικά αυτοκίνητα ή μουσαμάδες φορητών, χωρίς την παραμικρή ύπαρξη φορολογικών στοιχείων αγορών για όλα τα φερόμενα ως διατεθέντα διαφημιστικά είδη αλλά και για τα απαιτούμενα κατά την εκτέλεση των αναφερομένων εργασιών και έργων υλικά (κύρια ή βοηθητικών υλών), αλλά και την ανύπαρκτη λήψη φορολογικών στοιχείων υπερβολαβίας, εμφανίζεται να:

α) Διαθέτει μεγάλες ποσότητες διαφημιστικών ειδών, (οριζόμενες σε πολλές χιλιάδες τεμάχια ανά είδος), εκτυπωμένων με το λογότυπο εκάστης λήπτριας επιχείρησης, όπως μπλούζες μακό, μπλούζες τύπου polo, μπουφάν αμάνικα, μπουφάν εργασίας, ποδιές εργασίας, φόρμες εργασίας, έντυπα Α-4 και Α-5 δύο όψεων, ατζέντες, αναπτήρες απλούς και ηλεκτρονικούς, στυλό, μπρελόκ, στικάκια USB, τασάκια, κάρτες επαγγελματικές, φακέλους εγγράφων, επιστολόχαρτα, τιμοκατάλογους πλαστικοποιημένους, σακούλες χάρτινες ψωμιού και τυροπιπτών, στολές για θεατρική παράσταση, CD διαφημιστικά κ.α.

β) Προβαίνει σε εκτεταμένες εργασίες σχετικές με την εκτύπωση διαφημιστικών ειδών και την προβολή των επιχειρήσεων.

Όπως σχεδιασμού και επεξεργασίας λογοτύπου σε διαφημιστικά δώρα, σχεδιασμού και επεξεργασίας μακετών σήματος, διαχωρισμού χρωμάτων και μακετών, δημιουργίας videospot, προβολής επιχειρήσεων σε υπαίθριους χώρους, κατασκευής ιστοσελίδων, δημιουργίας μπάνερς για την προβολή των επιχειρήσεων στο διαδικτυακό χώρο, δημιουργίας μακετών για προβολή στο Facebook, δημιουργίας εταιρικών ταυτοτήτων (profile) στο διαδίκτυο, κ.α.

γ) Παρέχει υπηρεσίες εξεύρεσης νέων πελατών με προμήθεια, αντικείμενο την άσκηση του οποίου ουδέποτε δήλωσε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ..

δ) Εκτελεί πληθώρα τεχνικών εργασιών αλλά και τεχνικών έργων.

Όπως εργασίες τριψίματος, ασταρώματος, στοκαρίσματος, ελαιοχρωματισμού εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, πλακοστρώσεις δαπέδων σε ακίνητα επιχειρήσεων (γραφεία, καταστήματα, βιομηχανικούς χώρους), διαμόρφωσης εξωτερικών χώρων σε οικόπεδα επιχειρήσεων, κατασκευής συνάζ για την περίφραξη οικοπέδων εντός της, αλλά και σε περιοχές της και, επιδιόρθωσης και συντήρησης αποχετευτικού δικτύου και υδραυλικών εγκαταστάσεων, κατασκευής χωρισμάτων από γυψοσανίδα, τοποθέτησης πορτών, αποξήλωσης ξηράς δόμησης και

πλακιδίων και τοποθέτησης νέων, χωματουργικές εργασίες και διαμορφώσεις χώρων σε ξενοδοχεία, εργασίες διάστρωσης χωμάτων και απομάκρυνσης μπαζών, εργασίες κτισίματος και επιχρισμάτων, εργασίες διαμόρφωσης σιδήρου και οπλισμού σιδήρου, ηλεκτρολογικές εργασίες σε φωτοβολταϊκά πάρκα της,, και, άλλες ηλεκτρολογικές εργασίες όπως εγκατάσταση καλωδιώσεων, πριζοδιακοπτικού υλικού, τοποθέτησης φωτιστικών, καλωδίων γραμμής παραγωγής αλλά και εκτέλεση έργων ως υπεργολαβία στην Περιμετρική Ζώνη

II. Κατά το χρόνο έκδοσης των ανωτέρω έξι φορολογικών στοιχείων (α' εξάμηνο 2015), ο δεν δραστηριοποιούνταν στην αναγραφόμενη επί αυτών διεύθυνση (.....).

Με την αριθμ./2014 δήλωση μεταβολής μετάταξης, ο μετέφερε την έδρα της επιχείρησης του από την οδό, (οικία της μητέρας του), στην οδό, σε ισόγειο κατάστημα επιφάνειας 47 τ.μ. ιδιοκτησίας, ΑΦΜ, προσκομίζοντας προς τούτο την με αριθμό/2014 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτου.

Σύμφωνα με την αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων (Ε-2) του εκμισθωτή, ο διέμεινε στον ανωτέρω επαγγελματικό χώρο από την έναρξη της μίσθωσης (01-02-2014), έως και την 30-06-2017, οπότε και ουσιαστικά αποχώρησε προς άγνωστη διεύθυνση χωρίς βέβαια να δηλώσει πιθανή νέα διεύθυνση στην οποία θα δραστηριοποιούνταν.

III. Σύμφωνα με το έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου ΕΜΠ./2017 (το οποίο έλαβε από την Δ.Ο.Υ. αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/2017), επειδή υπήρχαν έντονα στοιχεία εικονικότητας και φοροαποφυγής, εκδόθηκε το έτος 2017, η αριθμ./2017 εντολή ελέγχου Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τον

Σε εκτέλεση της ανωτέρω εντολής συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ., ιδιαίτερη Έκθεση ελέγχου εφαρμογής του Ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α., για τα έτη 2015 και 2016, κατά την οποία καταλογίσθηκε Φ.Π.Α. μη αποδοθείς στο Ελληνικό Δημόσιο εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ.

Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ./2018 απαντητικό του έγγραφο το Β' ΤΟΠΙΚΟ ΥΠΟΚ/ΜΑ ΕΦΚΑ, γνωστοποιεί τον έλεγχο ότι ο, ο οποίος ως κύρια δραστηριότητα του έχει τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων, για το χρονικό διάστημα **01/01/2015 - 31/12/2016** δεν είναι απογεγραμμένος ως εργοδότης στο μητρώο του ΕΦΚΑ. Κατά συνέπεια δεν απασχόλησε προσωπικό ώστε να είναι εφικτή η όποια εκτέλεση τεχνικών εργασιών.

Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ./2020 απαντητικό του έγγραφο, το ΤΜΗΜΑ ΜΗΤΡΩΟΥ

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΡΓΩΝ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΥΠΟΔΟΜΩΝ & ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, αναφέρει στον έλεγχο ότι ο , για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως την ημερομηνία σύνταξης του απαντητικού εγγράφου, δεν είχε στην κατοχή του κανένα Μηχάνημα Έργων.

VI. Σύμφωνα με το πόρισμα των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου ο του , Α.Φ.Μ., εξέδωσε κατά το έτος 2015 (01/01 - 31/12/2015), σε δεκάδες επιχειρήσεις ανά την ελληνική επικράτεια, συνολικά τετρακόσια σαράντα πέντε (445) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας ενός εκατομμυρίου εκατόν ογδόντα χιλιάδων εκατόν είκοσι πέντε ευρώ (1.180,125,00), πλέον Φ.Π.Α. 23% ήτοι διακόσιες εξήντα δύο χιλιάδες οκτακόσια δέκα εννιά ευρώ και τριάντα επτά λεπτά (262.819,37).

-Ως προς την εκδότρια ατομική επιχείρηση -ΑΦΜ

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία και στοιχεία προέκυψε επίσης ότι λάβατε και καταχωρήσατε στη χρήση 2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία έκδοσης «..... του», Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 45.769.00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 10.526.87 €, όπως ακριβώς αναφέρονται κατωτέρω:

Φορολ. στοιχείο	Καθ. αξία	Φ.Π.Α.	Σύντομη Περιγραφή
Τ.Δ.Α. /15	13.260,00	3.049,80	Κατασκευή χωρισμάτων από μελαμίνη
Τ.Δ.Α. /15	14.999,00	3.449,77	Κατασκευή χωρισμάτων από μελαμίνη -Επισκευή παταριού με ενίσχυση μεταλλικών
Τ.Δ.Α. /15	17.510,00	4.027,30	Κατασκευή χωρισμάτων από γυψοσανίδες, μόνωση με φελιζόλ οροφής.
ΣΥΝΟΛΑ (3)	45.769,00	10.526,87	

Με το αριθμ. πρωτ. /2021 έγγραφο προς το Τμήμα Ελέγχου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών ζητήθηκαν πληροφορίες αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση «..... του», Α.Φ.Μ., με αντικείμενο ξυλουργικές εργασίες, δεδομένου ότι από την Υπηρεσία μας διενεργείται φορολογικός έλεγχος προς την οντότητα αυτή.

Με το αριθμ. πρωτ. /2022 έγγραφο του, το Τμήμα Ελέγχου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, απάντησε – γνωστοποίησε στον έλεγχο τα κάτωθι:

α) Η ατομική επιχείρηση δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, αν και νομότυπα είχαν ζητηθεί από την Δ.Ο.Υ.

β) Από το με αριθμό /2021 απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ Πατρών προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό το έτος 2015.

γ) Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων - πελατών προμηθευτών 2015, προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πωλήσεις) 1.082.987 ευρώ, ενώ δηλώνονται ως αγορές μόνο 22.113 ευρώ και δαπάνες χρήσης 5.177,19 ευρώ.

δ) Με την υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος χρήσης 2015 δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα 1.302.847 ευρώ και αγορές εμπορευμάτων 1.308.847 ευρώ.

Για το σύνολο των αγορών αυτών δεν προσκομίσθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο, ούτε όμως τα ποσά αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών χρήσης 2015.

Τα ανωτέρω τρία φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 56.295,87 €, σύμφωνα με το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή σας, «50.00.09.815 φέρονται να εξοφλήθηκαν τμηματικά με εγγραφές στο τηρούμενο ημερολόγιο με αιτιολογία «ΕΝΑΝΤΙ ΟΦΕΙΛΗΣ» ποσών: α) 4.500,00 € την 12/5/2015, β) 4.500,00 € την 18/6/2015, γ) 2.500,00 € την 22/7/2015, δ) 2.500,00 € την 10/8/2015, ε) 11.676,78 € την 16/9/2015, στ) 26.252,52 € την 01/12/2015 με αιτιολογία «συνετού» και ζ) 4.366,57 € την 15/12/2015 με αιτιολογία «τακτ» (τακτοποίηση λογαριασμού).

Για τις ανωτέρω επτά καταβολές, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο εξόφλησης τους μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περίπτ. β' του Ν. 4172/2013).

Επίσης, από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της δεν προκύπτει, κατά τα έτη 2015 και 2016, τραπεζική κατάθεση χρηματικού ποσού ή επιταγής που να σχετίζεται με την επιχείρηση «.....»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, όπως ακριβώς αναφέρονται πιο πάνω και σύμφωνα με το αριθμό πρωτ. /2021 έγγραφο, είναι εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής».

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία κατασχέθηκαν από την Δ.Ο.Υ., με την αριθμ. /2022 έκθεση κατάσχεσης.....

-Ως προς την λήπτρια επιχείρηση, Α.Φ.Μ.:

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, προκύπτει ότι:

έλαβε και καταχώρησε στα διπλογραφικά βιβλία της, στη χρήση 2015:

α) πέντε (5) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία,

(Τ.Δ.Α. /15, /15, /15, /15 και /15), έκδοσης -

Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 37.500.00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 8.625.00 €.

β) τρία (3) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, (Τ.Δ.Α. /15, /15 και /15), έκδοσης - Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 45.769.00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 10.526.87 €.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθμό /2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, αναφορικά με τη Φορολογία Εισοδήματος, τη Φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) καθώς και την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων με την επιβολή σχετικών προστίμων των άρθρων 7 του

N.4337/2015 και 79 του N.4472/2017, δεδομένου ότι τέσσερα (4) εκ των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 47.859,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23% ήτοι 11.007,57 €, ελήφθησαν κατά το χρονικό διάστημα 01/01 - 17/10/2015.

Επί των διαπιστώσεων του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, η επιχείρηση υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./2022 έγγραφο υπόμνημα.

Σύμφωνα με αυτό η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι οι ενδεχόμενες παρανομίες και παρατυπίες των εκδοτών (..... και), δεν εγγίζουν τη λήπτρια επιχείρηση δεδομένου ότι όλες οι συναλλαγές και η παροχή υπηρεσιών ήταν αληθείς και η λήπτρια σύνηψε **καλόπιστα** τις σχετικές επιχειρηματικές συμφωνίες με υπαρκτά (φορολογικά πρόσωπα, χωρίς επ' ουδενί να συντρέχει καμία απολύτως συμπαιγνία.

Προς ενδυνάμωση των ισχυρισμών της, αναφορικά με το αν τελούσε υπό καλή πίστη, επικαλείται αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Ο έλεγχος δεν δέχεται τους ισχυρισμούς της επιχείρησης αναφορικά με το ότι ενήργησε καλόπιστα. Αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι για συναλλαγές τόσο μεγάλου ύψους (συγκεκριμένα 46.125,00 ευρώ με Φ.Π.Α. αναφορικά με τον εκδότη και 56.295,87 ευρώ αναφορικά με την εκδότρια), όχι μόνο δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο εξόφλησης τους μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής - όπως ορίζει το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 για τη δυνατότητα αναγνώρισης της δαπάνης - αλλά καταχώρησε κατά το έτος 2015 στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία:

α) δεκαοκτώ (18) εγγραφές συνολικού ποσού 46.125 ευρώ ως αντίστοιχες τμηματικές καταβολές για εξόφληση των ληφθέντων από το φορολογικών στοιχείων,

β) επτά (7) εγγραφές συνολικού ποσού 56.295,87 ευρώ ως αντίστοιχες τμηματικές καταβολές για εξόφληση των ληφθέντων από τη φορολογικών στοιχείων, για τις οποίες αφενός δεν προσκόμισε κανένα τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς χρηματικών ποσών, επικαλούμενη δυσλειτουργία του ηλεκτρονικού της συστήματος και προβλήματα ανάσυρσης στοιχείων με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, αφετέρου δεν μερίμνησε, κατά την οριζόμενη προθεσμία των είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου να ζητήσει από τα συνεργαζόμενα τραπεζικά ιδρύματα την παροχή στοιχείων για τα αναφερόμενα στο τηρούμενο Γενικό Ημερολόγιο τραπεζικά εμβάσματα εξόφλησης των ανωτέρω δύο προμηθευτών της.

Τα ανωτέρω πεπραγμένα ανατρέπουν τους όποιους ισχυρισμούς της ότι τελούσε υπό καλή πίστη.....». Στην προκείμενη περίπτωση, στις α) από 01-09-2021 & 03-11-2021 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ β) το με αριθ. Πρωτ./2022 έγγραφο του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ και στις από 02-03-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα

επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στις α) από 01-09-2021 & 03-11-2021 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ β) το με αριθ. Πρωτ./2022 έγγραφο του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ και στις από 02-03-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, 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 επιχείρησης, ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις α) από 01-09-2021 & 03-11-2021 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, β) το με αριθ. Πρωτ./2022 έγγραφο του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ και στις από 02-03-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./29-03-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθ./....., &/2022 πράξεων.

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

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ...../)	2015
--	-------------

Διαφορά φόρου εισοδήματος	12.536,02
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	6.268,01
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.804,03

Γ) Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2022)	2015
Διαφορά φόρου	19.151,87
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	9.575,94
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.727,81

Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017) (υπ' αριθ...../2022)

Φορολογική περίοδος 1/01 - 31/12/2015

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€11.007,57€x50%) = 5.503,78€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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