



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 26-06-2020

Αριθμός απόφασης: 1314

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14-02-2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου , κατά α) της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και γ) της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§3δ' του ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. α) Την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας οικονομικού έτους 2014, β) την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και γ) την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§3δ' του ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-02-2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 28.280,84€, πλέον

πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 29.004,83€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 249,95€, ήτοι συνολικού ποσού **57.535,62€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27-12-2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας,

β) Με την υπ' αριθ./2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α. ποσού 60.449,01€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 61.996,49, ήτοι το συνολικό ποσό των **164.936,15€** και επιπλέον δεν αναγνωρίστηκε το ποσό ύψους 42.490,65€, το οποίο αρχικώς ήταν προς έκπτωση βάσει της υποβληθείσας δήλωσης.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27-12-2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας,

γ) Με την υπ' αριθ./2019 **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§3δ' του ν. 4337/2015)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **91.334,60€** (=456.673,00€ x 20%), καθότι έλαβε επτά (7) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας ύψους 456.673,00€, κατά παράβαση των συνδυαστικών διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6 & 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, άρθρο πρώτο, παράγραφος Ε', υποπαράγραφος Ε1, ΦΕΚ Α'222/12.11.2012).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27-12-2019 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των συνδυαστικών διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας,

Ο έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 διενεργήθηκε βάσει των με αριθ./2016 και/2019 εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ./...../2016 Πληροφοριακή Έκθεση Έρευνας Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Ηπείρου - Δυτικής Μακεδονίας & Βορείων Ιονίων Νήσων (Τμήμα Ερευνών Κέρκυρας), η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας δυνάμει της υπ' αριθ./...../2013 σχετικής εντολής. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία της υπ' αριθ./...../2013 εντολής, βάσει της οποίας συνεργείο ελέγχου που μετέβη στις 28-08-2013 στο υποκατάστημα της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία «..... του, με Α.Φ.Μ.:, διαπίστωσε ότι στις εγκαταστάσεις αυτής, συστεγαζόταν παρατύπως η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας «..... του, με Α.Φ.Μ., όπως και η ομόρρυθμος εταιρεία φέρουσα την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.:

Στο πλαίσιο των ελέγχων που διεξήχθησαν στους αποθηκευτικούς χώρους των τριών συστεγαζόμενων επιχειρήσεων ευρέθησαν και καταμετρήθηκαν 23.909 φιάλες διαφόρων αλκοολούχων ποτών. Για την προμήθεια των αλκοολούχων ποτών, οι τρεις συστεγαζόμενες επιχειρήσεις προσκόμισαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Ηπείρου - Δυτικής Μακεδονίας & Βορείων Ιονίων Νήσων, (Τμήμα Ερευνών Κέρκυρας), δέκα επτά (17) Τιμολόγια Πώλησης - Δελτία Αποστολής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» Α.Φ.Μ.:,, Ειδικότερα, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τέσσερα (4) Τιμολόγια Πώλησης - Δελτία Αποστολής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ.:, τα οποία και κατασχέθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμόν:/2013 Έκθεσης Κατάσχεσης συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμόν:/...../2014 Εντολή Επεξεργασίας Κατασχεμένων.

Λόγω υπάρξεως ενδείξεων εικονικότητας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, παράλληλα με τον διενεργούμενο έλεγχο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Ηπείρου - Δυτικής Μακεδονίας & Βορείων Ιονίων Νήσων, (Τμήμα Ερευνών Κέρκυρας), κρίθηκε, μεταξύ άλλων, σκόπιμη η πραγματοποίηση ελέγχου στην ατομική επιχείρηση με

την επωνυμία «.....». Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε πρωτόκολλο καταμέτρησης εμπορευμάτων με μηδενικές ποσότητες αγαθών.

Από την περαιτέρω ανάλυση και επεξεργασία των παρεχόμενων από τη Γ.Γ.Δ.Ε. δεδομένων σε βάθος χρόνου, προκειμένου να διαπιστωθεί η συναλλακτική δυνατότητα και επάρκεια του ως άνω αντισυμβαλλόμενου της προσφεύγουσας εταιρείας, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο «.....» με Α.Φ.Μ.:, είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο. Για τους ανωτέρω λόγους, από την αντιπαραβολή των στοιχείων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.), βάσει της διασταύρωσης των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο: 01/01/2013-31/12/2013, ενήργησε ως λήπτης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας 456.673,00€ πλέον Φ.Π.Α., με την εικονικότητα να ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Τούτο διότι οι αναγραφόμενες ποσότητες εμπορευμάτων επί του συνταχθέντος από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ στις 29/08/2013 Πρωτοκόλλου Ποσοτικής Καταμέτρησης όπως και το χρονικό διάστημα που παρήλθε από τον χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων αξίας δεν επέτρεψαν στον έλεγχο την αδιαμφισβήτητη τεκμηρίωση μη διενέργειας της συναλλαγής. Περαιτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη, λόγω του ότι ως λήπτρια των ως άνω εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείων, δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα σχετικά παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι η αξία αυτών έχει πλήρως εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων.

Επιπρόσθετα, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα η παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών, δεδομένου ότι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, άρθρο πρώτο, παράγραφος Ε', υποπαράγραφος Ε1, ΦΕΚ Α'222/12.11.2012) τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, όπως και τα δικαιολογητικά εγγραφών (εκδοθέντα / ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας, συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, παραστατικά και λοιπά

νόμιμα δικαιολογητικά εξόδων / δαπανών), βάσει των οποίων διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των φόρων, καθώς και τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων, ζητώντας, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να διατυπωθούν εγγράφως τυχόν ενστάσεις ή αντιρρήσεις αναφορικά με τα ευρήματα του ελέγχου. Τέλος, η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα καταθέτοντας εγγράφως τις ενστάσεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 (οικονομικό έτος 2014).
- Μη ύπαρξη εικονικότητας των σχετικών στοιχείων - Καλή πίστη της εταιρείας τους ως λήπτριας των στοιχείων.

Αυθαίρετο το συμπέρασμα του ελέγχου περί εικονικότητας, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των ληφθέντων στοιχείων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα δε λειτούργησε ως καλόπιστος λήπτης των ως άνω επίμαχων παραστατικών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

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, προΐσχουσες

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 ως προς τη φορολογία εισοδήματος, όπως ορίζεται στο **άρθρο 84 του Ν. 2238/1994** (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

"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.**

.....

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

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

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36§1 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η κρινόμενη χρήση παραγράφεται στην πενταετία, ήτοι η χρήση 2013 παραγράφεται στις 31/12/2019.

Επειδή, εν προκειμένω, οι υπό κρίση οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων συνετάχθησαν και εξεδόθησαν στις 27-12-2019, ήτοι εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής κρίνεται αβάσιμος και μη αποδεκτός.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη εικονικότητας και συνδρομής καλής πίστης

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 19§4 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική

κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι :«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 το άρθρο 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α', 170), όπως οι παράγραφοι 1 και 2 αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή νοείται: α)..... ε) Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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....

2 α)..... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα)..... δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος. δ) Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπαισε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α' 170), που 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 ίδιου νόμου, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη

την πληρωμή φόρου, τιμωρείται
Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:
.....

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου

του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις **ΠΟΛ 1249/21.11.2013** με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013» διευκρινίζεται ότι προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του

στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, που λειτουργεί και αναδρομικά. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τις 26 Ιουλίου 2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (26.7.2013), εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ., αρμόδια ΔΟΥ, Επιτροπή του άρθρου 70^Α κ.λπ.), τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19§25α του ν. 3842/2010** ορίζεται ότι:

«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9§2 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, όσον αφορά τη συναλλακτική δυνατότητα και επάρκεια του αντισυμβαλλόμενου της προσφεύγουσας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.,

....., τα ευρήματα του ελέγχου είναι τα ακόλουθα:

- Τόσο κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, όσο και κατά τα παρελθόντα έτη, η αντισυμβαλλόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλλει τις οριζόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) πρώην άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) καταστάσεις.

- Κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, βάσει των δηλώσεων του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) πρώην άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) όπως υπεβλήθησαν από τρίτους, τα ακαθάριστα έσοδα του αντισυμβαλλόμενου ανέρχονταν σε 1.596.837,76€, ενώ για την ίδια χρήση δηλώνεται ως πελάτης για συναλλαγές ύψους 26.279,98€. Αντιπαραβάλλοντας, ωστόσο, τα ως άνω ευρήματα με τα οικονομικά δεδομένα της με α/α/2015 οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, διαπιστώνεται ότι ο «.....» δε δηλώνει καθαρά κέρδη ή ζημιές από ατομική επιχείρηση. Κατ' αντιστοιχία, το συνυποβαλλόμενο Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών (Ε3) είναι μηδενικό.

- Ομοίως, κατά τη χρήση 2012 σύμφωνα με τις δηλώσεις επιχειρήσεων που έλαβαν ή εξέδωσαν προς την ατομική επιχείρηση «.....» παραστατικά στοιχεία αξίας, ο εν λόγω επιτηδευματίας, δηλώθηκε ως πελάτης για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 7.225,14€ και ως προμηθευτής για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 1.658.938,25€. Αντιπαραβάλλοντας δε, τα ως άνω ευρήματα με τα οικονομικά δεδομένα της με α/α/2019 οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, και ειδικότερα του Εντύπου Ε3, διαπιστώνεται ότι δεν υφίστανται αγορές εμπορευμάτων ή/και α' & β' υλών (κωδικοί 231, 235 αντίστοιχα), δε δηλώνονται αποθέματα έναρξης/λήξης, όπως και δαπάνες για αμοιβές προσωπικού που να απασχόλησε η ατομική επιχείρηση «.....» κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 -31/12/2012. Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα αφορούν στην παροχή υπηρεσιών (κωδ. 276) και ανέρχονται σε 418.890,00€, ενώ στον κωδικό 535, καταχωρούνται διάφορα έξοδα

ύψους 426.431,16€.

- Επιπλέον, εξετάζοντας τα οικονομικά δεδομένα των δηλώσεων του άρθρου 2ο του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), για τη χρήση 2011, όπως υπεβλήθησαν από τρίτους, προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα του αντισυμβαλλόμενου ανέρχονταν σε 1.106.372,47€, ενώ για την αυτή χρήση δε δηλώνεται ως πελάτης από λοιπές επιχειρήσεις. Αντιπαραβάλλοντας δε, τα ως άνω ευρήματα με τα οικονομικά δεδομένα της με α/α/2012 οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, διαπιστώνεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα αφενός σχηματίζονται από χονδρική πώληση εμπορευμάτων ύψους 167.159,71€ και αφετέρου από παροχή υπηρεσιών ανερχόμενες σε 551.563,31€. Οι δηλωθείσες αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού αγγίζουν τις 701.954,44€ από το 10% των οποίων σχηματίζονται αποθέματα λήξης ύψους 70.195,44€. Ωστόσο βάσει των δεδομένων των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., οι εν λόγω αγορές εμπορευμάτων δε φέρονται να καλύπτονται από την έκδοση αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων αξίας, ενώ παρά τον όγκο των διενεργούμενων συναλλαγών, δε δηλώνονται δαπάνες για αμοιβές απασχολούμενου προσωπικού.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 27-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, διότι εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, ως αυτές προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να ανταπεξέλθει έναντι των πελατών του, παραδίδοντας την απαιτούμενη ποσότητα αγαθών ή εκπληρώνοντας τη ζητούμενη παροχή υπηρεσιών.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2013 έλαβε επτά (7) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» συνολικής καθαρής αξίας 456.673,00€ πλέον Φ.Π.Α.. Επιπλέον, όπως αναγράφεται στη σελ. 61 της από 27-12-2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας

Εισοδήματος Δ.Ο.Υ Κέρκυρας «...η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, διότι οι αναγραφόμενες ποσότητες εμπορευμάτων επί του συνταχθέντος από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ στις 29/08/2013 Πρωτοκόλλου Ποσοτικής Καταμέτρησης όπως και το χρονικό διάστημα που παρήλθε, από το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων αξίας δεν επέτρεψαν στον έλεγχο την αδιαμφισβήτητη τεκμηρίωση μη διενέργειας της συναλλαγής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση 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 παράδοση 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 τη με αριθ. **1883/2014 απόφαση του ΣτΕ**, η μη άμεση προσκόμιση στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, χωρίς να τεκμηριώνεται ότι οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, ισοδυναμεί με άρνηση του νόμιμου εκπροσώπου αυτής να υποστεί το έλεγχο, δικαιολογώντας την προσφυγή της φορολογικής διοίκησης στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32** με θέμα «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» **του ν. 2238/1994**, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό

του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η' της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γγ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δδ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω υποπεριπτώσεων αα' έως δδ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, ούτε όμως και σε κάποιο άλλο χρονικό σημείο μέχρι την έκδοση των οριστικών πράξεων, τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, άρθρο πρώτο, παράγραφος Ε', υποπαράγραφος Ε1, ΦΕΚ Α'222/12.11.2012) τηρούμενα λογιστικά αρχεία, όπως και τα δικαιολογητικά εγγραφών (εκδοθέντα / ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας, συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, παραστατικά και λοιπά νόμιμα δικαιολογητικά εξόδων / δαπανών), βάσει των οποίων διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές της, ορθώς ο έλεγχος της καταλόγισε την παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία εσόδων-εξόδων της για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ο έλεγχος δε δύνατο να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα με λογιστικό τρόπο. Συνεπεία των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προσδιόρισε το αποτέλεσμα με αντικειμενικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται καλοπιστία ως προς τη λήψη των επίμαχων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, μετά την εξέταση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών της Δ.ΗΛΕ.Δ. της εταιρείας με την επωνυμία «.....» για τη χρήση 2013 προκύπτει ότι η ως άνω εταιρεία είχε εκδώσει:

α) επτά (7) τιμολόγια συνολικής αξίας 456.673,00€ με αντισυμβαλλόμενο την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, το ύψος των οποίων ανερχόταν στο **28,60%** ($= 456.673,00\text{€} / 1.596.837,76\text{€}$) της συνολικής αξίας των τιμολογίων που είχαν εκδοθεί από την ως άνω εταιρεία ως προμηθευτής,

β) τέσσερα (4) τιμολόγια συνολικής αξίας 335.067,90€ με αντισυμβαλλόμενο την ατομική επιχείρηση με την επωνυμία «..... του, το ύψος των οποίων ανερχόταν στο **20,98%** ($= 335.067,90\text{€} / 1.596.837,76\text{€}$) της συνολικής αξίας των τιμολογίων που είχαν εκδοθεί από την ως άνω εταιρεία ως προμηθευτής, και

γ) είκοσι δύο (22) τιμολόγια συνολικής αξίας 755.733,83€ με αντισυμβαλλόμενο την ομόρρυθμο εταιρεία με την επωνυμία «.....», το ύψος των οποίων ανερχόταν στο **47,33%** ($= 755.733,83\text{€} / 1.596.837,76\text{€}$) της συνολικής αξίας των τιμολογίων που είχαν εκδοθεί από την ως άνω εταιρεία ως προμηθευτής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι κατ' ουσίαν οι ως άνω 3 συστεγαζόμενες επιχειρήσεις, ήτοι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας «.....», με Α.Φ.Μ., η ατομική επιχείρηση του συζύγου της προσφεύγουσας με την επωνυμία «..... του, με Α.Φ.Μ. και η ομόρρυθμος εταιρεία, στην οποία η προσφεύγουσα είναι ομόρρυθμος εταίρος, φέρουσα την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., αποτελούσαν σχεδόν αποκλειστικούς πελάτες της εταιρείας με την επωνυμία, καθόσον ο τελευταίος εξέδιδε το 96,91% ($= 28,60\% + 20,98\% + 47,33\%$) των τιμολογίων του προς αυτές τις εταιρείες.

Επειδή, επιπλέον, μετά την εξέταση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών της Δ.ΗΛΕ.Δ. της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας προκύπτει ότι για τη χρήση 2013 η εταιρεία με την επωνυμία αποτελούσε κύριο προμηθευτή της εφόσον η αξία των τιμολογίων που είχαν εκδοθεί από εκείνη την εταιρεία προς την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας ανερχόταν στο 54,73% ($= 456.673,00\text{€} / 834.398,79\text{€}$) της συνολικής αξίας των τιμολογίων που είχαν εκδοθεί από το σύνολο των προμηθευτών της προς την προσφεύγουσα. Συνεπώς, δεδομένου του ύψους

της αξίας και των ποσοτήτων των επίμαχων συναλλαγών δε δικαιολογείται η προσφεύγουσα να μην είχε ελέγξει την αξιοπιστία, τον τρόπο παραλαβής και το πρόσωπο με το οποίο συνεργαζόταν.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε καμία απόδειξη για τραπεζική συναλλαγή για την τεκμηρίωση των ως άνω συναλλαγών και, συνεπώς, δεν αποδεικνύεται η πλήρης εξόφληση της αξίας τους μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων όπως σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1249/21-11-2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη και συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. / **14-02-2020** ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ και την επικύρωση:

- 1) της υπ' αριθ. / **2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας οικονομικού έτους 2014,
- 2) της υπ' αριθ. / **2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, και
- 3) της υπ' αριθ. / **2019** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§3δ' του ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Οικονομικό έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013-31/12/2013):

Διαφορά φόρου	28.280,84
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας	29.004,83

Εισφορά αλληλεγγύης	249,95
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	57.535,62

ΦΠΑ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Διαφορά φόρου (πιστωτικό υπόλοιπο)	42.490,65
Διαφορά φόρου (χρεωστικό υπόλοιπο)	60.449,01
Πρόσθετοι φόροι	61.996,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	122.445,50

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ.(δ) του ν.4337/2015 : 91.334,60€ (= 456.673,00€ X 20%)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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