



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-12-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2302**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 25-9-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ:** κατοίκου Αττικής, οδός αρ., κατά της υπ' αριθ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-9-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Με την υπ' αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε χρεωστικό ποσό ΦΠΑ 41.840,65€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 50.208,78€, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **92.049,43€**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 23-08-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./29-12-2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας για τα φορολογικά έτη 2013-2015.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 12-09-2019 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Α' Υποδιεύθυνση- Τμήμα 3), διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ για την προσφεύγουσα, δυνάμει της με αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας. Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, η οποία έχει κύριο αντικείμενο εργασιών «.....», δεν δραστηριοποιείται στην δηλωμένη διεύθυνση της έδρας της επί της οδού στην και δεν κατοικεί στην δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας της επί της οδού στην Επιπλέον, διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

Για την χρήση 2013:

- Έλαβε δύο (2) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.- Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 1.710,06 € πλέον ποσού Φ.Π.Α. 393,31 €, ήτοι συνολικής αξίας 2.103,37 € με εκδότρια εταιρεία την «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ».

- Εξέδωσε δεκαεννιά (19) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.- Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 155.027,45 € πλέον ποσού Φ.Π.Α. 35.656,31 €, ήτοι συνολικής αξίας 190.683,76 € με λήπτρια εταιρεία την «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ».

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, η με αριθμ./04-10-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 7§3 του ν. 4437/2015 για το φορολογικό έτος 2013 κατά της οποίας δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων, εκδόθηκε η με αριθμ./29-12-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η οποία τροποποίησε τη με αριθμ./10-09-2020 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της

προσφεύγουσας για την ορθή εφαρμογή του ΚΦΔ, του ΚΦΕ και του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) για τα φορολογικά έτη 2013, 2014 και 2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου της 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ελλιπής, αόριστη, ανατιολόγητη, αναπόδεικτη και αβάσιμη στο σύνολό της, η κατηγορία της λήψης και έκδοσης εικονικών τιμολογίων. Ουδέποτε η ίδια διέπραξε οποιαδήποτε φορολογική παράβαση καθώς δεν γνώριζε καν για την έκδοση και λήψη των αναφερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων. Παρόλο που η ίδια εργαζόταν στην εταιρεία, την διαχείριση είχε αναλάβει τρίτο πρόσωπο, συγκεκριμένα ο του ο οποίος ήταν υπεύθυνος και για την τήρηση των βιβλίων και έδινε στην ίδια ένα μικρό ποσό κάθε μήνα ως μισθό. Πριν το καλοκαίρι του 2013 η ίδια βρήκε το κατάστημα της επιχείρησης άδειο και θεώρησε ότι η επιχείρηση έκλεισε οριστικά, ενώ λόγω της απώλειας των βιβλίων δεν προχώρησε σε διακοπή της επιχείρησης. Ωστόσο, από το έτος 2013, η ίδια δεν ασκεί οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα και γι' αυτόν τον λόγο δεν έχει υποβάλει και δηλώσεις αγорών και πωλήσεων για τα επόμενα έτη ενώ εργάζεται ως μαγείρισσα σε καταστήματα εστίασης και σκάφη αναψυχής από το έτος 2014 έως και 2022.

2. Η ίδια έχει γνωστή και μόνιμη κατοικία, η οποία βρίσκεται επί της οδού στο όπου διαμένει από τον Ιανουάριο του 2018 μαζί με τον σύντροφό της. Η εν λόγω διεύθυνση είναι γνωστή στις Αρχές καθώς έχει δηλωθεί από την πρώτη στιγμή σε όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 έως και 2021 οπότε το αίτημα για παροχή στοιχείων θα μπορούσε να κοινοποιηθεί στην εν λόγω διεύθυνση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β , γ και δ της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«**Αρμόδια φορολογική αρχή Φορολογικός έλεγχος**

..... 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ` αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2, 3 και 5 του άρθρου 9 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. [...]

3. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τύπου αυτού.

5. 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 εκτύπωσής 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 το άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. 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 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 της παρ.8 του άρθρου 10 της παραγράφου Ε1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, 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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλασσομένων μπορεί να γίνεται και από τη βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει 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 από 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, σύμφωνα με την αρ./2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ. 1091/29-4-2013 έχει κριθεί ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή
β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα

Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

[...]

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η κοινοποίηση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, εν προκειμένω, συνεπεία της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Α' Υποδιεύθυνση- Τμήμα 3) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ για την προσφεύγουσα η οποία έχει κύριο αντικείμενο

εργασιών «.....» από τον οποίον διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα τα κάτωθι:

- Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 17-08-2011 με κύρια δραστηριότητα επί της οδού στην Επιπλέον, δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας έχει επί της οδού Ο έλεγχος αναζήτησε την προσφεύγουσα στις ανωτέρω διευθύνσεις της έδρας και της κατοικίας της δίχως ωστόσο να εντοπιστεί ενώ κανένας από τους περίοικους δεν γνώριζε κάτι.
- Οι αγορές είναι δυσανάλογες των πωλήσεων, ενώ στην χρήση 2015 που φέρονται να συγκλίνουν αγορές και πωλήσεις αφορούν την ίδια εταιρεία, την «..... Α.Ε.».
- Από τις αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, προκύπτει ότι δεν είχε την δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις μεγάλης αξίας όπως φαίνεται να διενεργεί.
- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην εταιρεία «..... Α.Ε.», δεν βρέθηκαν χρεώσεις ή πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς που να σχετίζονται με την προσφεύγουσα.
- Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης προκύπτει ότι από το έτος 2013 έως το έτος 2019 δεν υπάρχει κάποια δραστηριότητα της προσφεύγουσας σε ότι αφορά στην έκδοση του Πίνακα Προσωπικού.
- Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι για την χρονική περίοδο από 01-01-2011 έως 08-02-2019 δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών της προσφεύγουσας.
- Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Η εταιρεία «..... Α.Ε.» λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την «..... Α.Ε.» για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Η προσφεύγουσα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα η λήπτρια εταιρεία έτυχε της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.
- Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με μικρά χρεωστικά ποσά ώστε να εμφανίζεται ενήμερη στο τμήμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. για να μπορεί να πραγματοποιεί θεωρήσεις. Οι εισροές και οι εκροές που εμφάνιζε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και υποβάλλονταν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μόνο για την εξασφάλιση των θεωρήσεων φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος έως και την χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012).
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) η προσφεύγουσα

- Έλαβε δύο (2) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.- Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 1.710,06 € πλέον ποσού Φ.Π.Α. 393,31 €, ήτοι συνολικής αξίας 2.103,37 € με εκδότρια την εταιρεία που την δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του

άρθρου 10 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), πελάτη της, «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ για συναλλαγές ανύπαρκτες.

- Εξέδωσε δεκαεννιά (19) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.-Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 155.027,45 € πλέον ποσού Φ.Π.Α. 35.656,31 €, ήτοι συνολικής αξίας 190.683,76 € με λήπτρια την εταιρεία που την δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 10 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), προμηθευτή της «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ για συναλλαγές ανύπαρκτες.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της επικαλείται εμπλοκή τρίτου ατόμου, ο οποίος ήταν υπεύθυνος για την διαχείριση της εταιρείας και για την τήρηση των βιβλίων, δίχως όμως να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της. Σε κάθε περίπτωση, η ίδια προέβη στη με αριθ./17-08-2011 δήλωση έναρξης εργασιών της ατομικής της επιχείρησης και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η ίδια έχει και την υποχρέωση της διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι δεν ασκεί οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα από το έτος 2013, ωστόσο όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η ίδια έχει δηλωθεί από τρίτους αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης και ως προμηθευτής στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 10 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ίδια έχει μόνιμη κατοικία, η οποία είναι γνωστή στις Αρχές καθώς έχει δηλωθεί από την πρώτη στιγμή σε όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 έως και 2021 οπότε το αίτημα για παροχή στοιχείων θα μπορούσε να κοινοποιηθεί στην εν λόγω διεύθυνση.

Επειδή, στις προσκομισθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 έως 2021, η δηλωθείσα διεύθυνση της προσφεύγουσας είναι επί της οδού στην Καλλιθέα, ήτοι η διεύθυνση που είναι δηλωμένη ως έδρα της επιχείρησής της.

Επειδή, σύμφωνα με την από 12-09-2019 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα δεν βρέθηκε ούτε στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησής της αλλά ούτε και στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της. Κατά συνέπεια ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κοινοποίησε το με αρ. πρωτ. 2ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023 ΠΔ/20-02-2023 Αίτημα Παροχής Στοιχείων του άρθρου 14 του ΚΦΔ ως αγνώστου διαμονής στο δήμο, ήτοι το δήμο της τελευταίας γνωστής κατοικίας διαμονής της, με το οποίο αιτήθηκε την προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) για τα φορολογικά έτη 2013, 2014 και 2015. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα και εν συνεχεία ο έλεγχος απέστειλε ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2α του άρθρου 5 του ΚΦΔ, στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της προσφεύγουσας, το με αρ. πρωτ. 2ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023 ΠΔ/08-06-2023 2ο Αίτημα Παροχής Στοιχείων αρθ. 14 του ΚΦΔ. Το εν λόγω αίτημα εστάλη στις 09-06-2023 και αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα στις 13-06-2023, στο οποίο η προσφεύγουσα

επίσης δεν ανταποκρίθηκε εντός της οριζόμενης προθεσμίας και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του εν λόγω αιτήματος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν έχει προβεί σε δήλωση μεταβολής της κατοικίας της ως όφειλε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου περί προσκόμισης των τηρηθέντων λογιστικών βιβλίων και των προβλεπόμενων παραστατικών εσόδων και δαπανών ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος όπως ορίζει το άρθρο 48 του ν. 2859/2000, στο κρινόμενο έτος 2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικούς, σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣΤΕ 2695/1993).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23-08-2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 25-9-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2013 - 31/12/2013

Α. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	41.840,65 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	50.208,78 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	92.049,43 €

(Αριθμ. Πράξης/2023)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.