



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 390

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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,
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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

5. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

6. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... με έδρα κατά: α) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, β) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου ύψους 393.425,99€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 196.713,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 590.138,99€.

- Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου ύψους 475.832,32€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 237.916,16€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 713.748,48€.

- Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ίσο με 5.000,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην κάτωθι παράβαση:

Δεν συνεργάστηκε ως όφειλε κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου και συγκεκριμένα δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου, δεν προσκόμισε βιβλία, στοιχεία, δηλώσεις και γενικότερα δεν παρείχε καμία πληροφορία στον έλεγχο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ.25 παρ. 6 του ΚΦΔ.

Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε συνολικό πρόστιμο 5.000,00€, ήτοι:

1 περίπτωση Χ 2.500,00€ Χ 2, λόγω υποτροπής.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε' , παρ. 2 περ. ε' & παρ. 3 του ΚΦΔ.

Σύντομο Ιστορικό

Μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017 στον συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου του ΚΦΔ, όπου σύμφωνα με το πόρισμα αυτής κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του χρήσεων 2015,2016 και 2017 κρίθηκαν ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν προέκυψε ότι, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν και χρησιμοποίησαν εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως τουείναι και η προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών πρατήριο υγρών καυσίμων. Ειδικότερα, για την περίοδο από 01/01/2017 - 31/12/2017, έλαβε σαράντα οκτώ (48) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 45.971,40€ πλέον Φ.Π.Α. 11.033,14€.

Από την προσφεύγουσα ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις που τήρησε κατά την φορολογική περίοδο 2017 και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών, καθώς επίσης τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με σκοπό τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα από τα έγγραφα-προσκλήσεις του ελέγχου και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε βιβλία, στοιχεία, δηλώσεις και φορολογικά παραστατικά, εκτός από σαράντα πέντε (45) χειρόγραφα τιμολόγια

εκδόσεως του για τη χρήση 2017 καθαρής αξίας 20.671,80€ πλέον ΦΠΑ 4.960,74€, τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμό έκθεση κατάσχεσης. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν και δεν κατασχέθηκαν τρία (3) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 25.300,00€ πλέον ΦΠΑ 6.072,00€ χρήσεως 2017 εκδόσεως του

Λόγω της ανωτέρω μη προσκόμισης, ο έλεγχος:

Α) Επιβλήθηκε το ανωτέρω προσβαλλόμενο πρόστιμο (.....πράξη επιβολής προστίμου)

Β) Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος και ΦΠΑ για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και στις ΜΥΦ και επιπλέον δεν αναγνωρίστηκαν οι δηλωθείσες αγορές και δαπάνες.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω πράξεων και να της επιστραφεί εντόκως, από την καταβολή του, άλλως από ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσό το οποίο καταβλήθηκε ή θα καταβληθεί εκουσίως ή αναγκαστικώς στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων οφειλόμενη σε γεγονός ανωτέρας βίας. Προσκομίστηκαν αδιάσειστα στοιχεία περί της ύπαρξης γεγονότος ανωτέρας βίας για το οποίο ουδεμία υπαιτιότητα φέρει και μάλιστα το γεγονός επιβεβαιώνεται από δημόσια αρχή, το έγγραφο της οποίας έχει αυξημένη αποδεικτική ισχύ.

2) Παράβαση διατάξεως ουσιαστικού δικαίου – Μη σύννομη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013. Ακυρότητα καταλογιστικών πράξεων ελέγχου. Ο έλεγχος παντελώς αναιτιολόγητα δεν δέχθηκε ότι η μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας. Σε κάθε περίπτωση θα ήταν εφικτό από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου να διασταυρωθούν τα έσοδα και τα έξοδα της από τις ΜΥΦ τόσο τις δικές της όσο και των αντισυμβαλλομένων, δεδομένου ότι δραστηριοποιείται στο χώρο των καυσίμων, με συναλλασσόμενες γνωστές επιχειρήσεις που προμηθεύουν καύσιμα και οι οποίες εξέδιδαν τα τιμολόγια πώλησης τα οποία εξοφλούντο διατραπεζικά. Είναι παράλογο να μην της αναγνωρίζονται από τον έλεγχο πραγματικά έξοδα και δαπάνες καυσίμων, που προκύπτουν από τις ΜΥΦ των αντισυμβαλλομένων που είχε πρόσβαση ο ελεγκτής όπως και στο τραπεζικό σύστημα όταν δεν φέρει καμία υπαιτιότητα για την μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Εντοπίστηκαν όλα τα παραστατικά εξόδων της χρήσης 2017 και οι αντίστοιχες πληρωμές τους, τα οποία είναι απίθανο να επισυναφθούν ηλεκτρονικά λόγω του όγκου τους, ωστόσο αν κριθεί απαραίτητο από την Υπηρεσία μας θα αποσταλούν σε πρωτότυπη έντυπη μορφή.

3) Έλλειψη αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών με τον και, σε κάθε περίπτωση, παράνομη αντιστροφή του ανατεθειμένου σε εκείνη βάρους αποδείξεως της υπόστασης αυτών – σε περίπτωση δε που συντρέχει λόγος εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων, πράγμα που αρνείται, αυτή δεν μπορεί παρά να ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη και επιπλέον ενεργούσε σε καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών. Ο χαρακτηρισμός της ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αιτιολογείται με κανένα απολύτως στοιχείο που να προκύπτει από τις συναλλαγές της με τον φερόμενο ως εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείωνπαρά μόνο από την επικαλούμενη έκθεση ελέγχου του εκδότη, χωρίς κανένα άλλο στοιχείο. Αναφορικά δε με τα επίμαχα τιμολόγια οι αξίες των περισσότερων είναι κάτω των 500,00€, ποσά που έχουν καταβληθεί σε μετρητά, ως απαιτούσε ο συναλλασσόμενος αλλά και ως είθισται να συμβαίνει για τα ποσά αυτά. Επομένως, από κανένα στοιχείο που να την αφορά δεν προκύπτει η εικονικότητα των

συναλλαγών της με τον ή τουλάχιστον προκύπτει (από την έλλειψη στοιχείων) η καλόπιστη συναλλαγή με εκείνον.

4) Εσφαλμένος, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος ο καταλογισμός προστίμου ποσού 5.000,00€ λόγω άρνησης συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (άρθρο 54παρ. 1 περ. ε').

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας και ότι προσκομίστηκαν αδιάσειστα στοιχεία περί της ύπαρξης γεγονότος ανωτέρας βίας για το οποίο ουδεμία υπαιτιότητα φέρει και μάλιστα το γεγονός επιβεβαιώνεται από δημόσια αρχή, το έγγραφο της οποίας έχει αυξημένη αποδεικτική ισχύ. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η εταιρεία με την επωνυμία που τηρούσε τα λογιστικά της βιβλία, είχε υποστεί τεράστια και ολοκληρωτική ζημία στα λογιστικά αρχεία από κακόβουλο λογισμικό τύπου με όνομα στον κεντρικό Η/Υ ο οποίος λειτουργεί ως εξυπηρετητής (server) του δικτύου Η/Υ που εξυπηρετούν την ατομική εταιρεία του αδερφού του, την ατομική του επιχείρηση και την ομόρρυθμη εταιρεία με αποτέλεσμα να αποκλειστεί η πρόσβαση στα αποθηκευμένα αρχεία. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού επικαλείται και προσκομίζονται:

- Η από Βεβαίωση της Υποδιεύθυνσης Ασφάλειας Ηρακλείου, αναφορικά με καταγγελία του κ. για εγκατάσταση κακόβουλου λογισμικού στον κεντρικό Η/Υ (server) της εταιρείας
- Υπεύθυνη Δήλωση του προς την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)
- Το από έγγραφο της εταιρείας, το οποίο φέρει τίτλο «Τεχνική έκθεση ελέγχου του server της εταιρείας

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 18 του Ν. 4308/2014: *«Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις».*

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, ούτε το 2020 στην αρχική με αρ. πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ούτε στην με αρ. πρωτ. δεύτερη πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων. Τα έγγραφα που προσκομίζει και αφορούν σε καταστροφή σε λογιστικά αρχεία, πιστοποιούν κάποια καταστροφή, σε πολύ μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει τα παραπάνω ζητηθέντα δεδομένου ότι το επικαλούμενο γεγονός της καταστροφής, φέρεται να έγινε τον Ιούνιο του 2022.

Επειδή στην ανωτέρω υπεύθυνη δήλωση ,πέραν του γεγονός της καταστροφής, αναφέρεται ότι η εταιρεία «..... παρείχε λογιστικές υπηρεσίες μέχρι και την στην προσφεύγουσα και ότι τα πρωτογενή παραστατικά (ΤΠ, ΤΠ-ΔΑ, ΑΠΔ-ΑΤΜ κ.λ.π.) όπως και τα βιβλία εσόδων- εξόδων ήταν πάντα στην έδρα της επιχείρησης όπως έχει υποχρέωση βάση Κ.Φ.ΑΣ. (παλιός ΚΒΣ) και συνεπώς λόγω και της ως άνω καταστροφής δεν έχουν κανένα αρχείο της προσφεύγουσας.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων οφειλόμενη σε γεγονός ανωτέρας βίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«...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. ...»

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, να 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη

κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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 στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, με ελεγχόμενο μέρος την προσφεύγουσα εταιρεία περιλαμβάνεται απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο μέρος Ειδικότερα με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διενεργήθηκε έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 στον Σύμφωνα με το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης, η επιχείρηση είναι **ανύπαρκτη συναλλακτικά** καθώς:

- Ο ελεγχόμενος έκανε έναρξη εργασιών στις με κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια με διάθεση πρόσβασης στο διαδίκτυο (INTERNET – CAFE). Από την και μετά έχει υποβάλει δηλώσεις με πολλές άλλες εμπορικές δραστηριότητες. Δεν έχουν δηλωθεί υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι αν και σύμφωνα με τις δηλώσεις του, ασκούσε δραστηριότητες που έπρεπε να στεγάζονται σε διαφορετικούς χώρους (καφετέρια, εμπόριο ζωοτροφών, εμπόριο επαγγελματικών ηλεκτρικών μηχανημάτων κλπ).
- Ο ελεγχόμενος,, δεν διέθετε πραγματική έδρα και δεν άσκησε ποτέ καμία δραστηριότητα στην διεύθυνση που έχει δηλώσει. Δεν είχε ηλεκτρικό ρεύμα τα έτη 2015, 2016 και από 01/01/2017 έχει εκμισθωθεί σε άλλη επιχείρηση. Επιπλέον, σύμφωνα με πληροφορίες περιοίκων, στο ακίνητο αυτό δεν λειτουργούσε καμία επιχείρηση τα έτη 2015 και 2016.
- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο έστω μια απόδειξη ή ένα “Ζ” από την ΦΤΜ που να αποδεικνύει την λειτουργία της επιχείρησης.
- Δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις ούτε αποθηκευτικούς χώρους για να διαχειριστεί τις μεγάλες ποσότητες που εμφανίζεται να έχει πωλήσει, όπως ζωοτροφές, ελαιόλαδα, υλικά καθαρισμού, είδη υγιεινής, έπιπλα, καυσόξυλα κλπ, καθότι αυτά από τη φύση τους απαιτούν μεγάλους και στεγασμένους χώρους.
- Αν και παρήλθε προ πολλού η οριζόμενη από τις σχετικές προθεσμίες των πέντε ημερών, η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά βιβλία και στοιχεία αντίθετα με όσα ορίζονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 14 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).
- Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων προέκυψε ότι έχει εκδώσει συνολικά 1.300 φορολογικά στοιχεία για τα έτη 2015, 2016 και 2017, με συνολικές πωλήσεις 1.263.600,12€ ενώ έχει πραγματοποιήσει με τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία αγορές συνολικής αξίας 900,00€. Σημειώνεται επίσης, ότι οι αγορές αυτές δεν έχουν καμία σχέση με τα αναγραφέντα εμπορεύματα στα τιμολόγια πωλήσεων καθώς πρόκειται για ένα Η/Υ, ένα ανταλλακτικό αυτοκινήτου και δύο έπιπλα.
- Για τη χρήση 2016 είχε πωλήσει και είχε εκτελέσει πολλές μεταφορές, μερικές από τις οποίες ήταν ιδιαίτερα μεγάλου βάρους και όγκου. Επιπλέον αναφέρεται ότι: « Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, ο ελεγχόμενος αναγράφει σαν μεταφορικό μέσο σε άλλα ΔΑ ένα ΙΧ, σε άλλα ένα ΦΙΧ που βρίσκεται σε ακινησία και σε άλλα ΔΑ δεν αναγράφει καθόλου μεταφορικό μέσο και συνεπώς δεν είχε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (φορτηγά, φορτωτές, κλαρκ κλπ)

προκειμένου να εκτελέσει αυτές τις ιδιαίτερα μεγάλου βάρους και όγκου μεταφορές. Σημειώνεται ότι δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό φορτωτικής για μεταφορά κάποιου φορτίου με ΦΔΧ.»

- Με το υπ' αριθ. ΤΠΔΑ πώλησε προς την τέσσερις (4) τόνους ελαιόλαδο.

Στην δήλωση περιουσιακής κατάστασης (Ε9) που έχει υποβάλει, δεν έχει στην κατοχή του κανένα ελαιόφυτο. Δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η μίσθωση ελαιώνων ή γενικώς ή καλλιέργεια αυτών και δεν προσκόμισε επίσης κανένα φορολογικό παραστατικό που να προκύπτει η αγορά αυτού του προϊόντος.

- Δεν εμφανίζεται να απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό για τα έτη 2015, 2016 και 2017, ούτε προσκομίστηκε κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων, οι οποίοι θα ήταν απαραίτητοι, ειδικά για τις φορτοεκφορτώσεις των προϊόντων αυτών, που είναι ιδιαίτερα μεγάλου βάρους.

- Με τα υπ' αριθμό ΤΠΔΑ, επώλησε προς συνολικά διακόσιες ογδόντα πέντε (285) πόρτες. Επιπλέον, αναφέρεται ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε την δυνατότητα να κατασκευάσει τις πόρτες αυτές καθ' ότι: δεν προσκόμισε φορολογικά παραστατικά για την αγορά υλικών, δεν απασχόλησε ούτε απλό ούτε εξειδικευμένο προσωπικό που απαιτεί η κατασκευή τους, δεν διέθετε τις απαραίτητες κτιριακές εγκαταστάσεις, δεν διέθετε ανάλογα μηχανήματα και εργαλεία, δεν προσκόμισε κανένα φορολογικό παραστατικό για την αγορά έτοιμων προϊόντων.

- Ο ελεγχόμενος ενεργούσε με τρόπο προκειμένου να παρακαμφθεί, για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης, η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επειδή στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, με ελεγχόμενο μέρος την προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρεται ότι, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν και χρησιμοποίησαν εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία. Ειδικότερα, για την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2017, έλαβε σαράντα οκτώ (48) Τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 45.971,40€ πλέον ΦΠΑ 11.033,14€. Η προσφεύγουσα από το σύνολο των ζητηθέντων προσκόμισε στον έλεγχο μόνο σαράντα πέντε (45) χειρόγραφα τιμολόγια εκδόσεως για τη χρήση 2017, τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμό έκθεση κατάσχεσης. Αναλυτική κατάσταση αυτών περιλαμβάνεται στις σελίδες 12-13 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αναφορικά δε με τα επίμαχα τιμολόγια οι αξίες των περισσότερων είναι κάτω των 500,00€, ποσά που έχουν καταβληθεί σε μετρητά, ως απαιτούσε ο συναλλασσόμενος αλλά και ως είθισται να συμβαίνει για τα ποσά αυτά.

Επειδή όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω ο ενεργούσε με τρόπο προκειμένου να παρακαμφθεί, για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης, η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι από το αρχείο της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι από την προσφεύγουσα εταιρεία είχε κατατεθεί και η υπ' αριθμ. (επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση της Υπηρεσίας μας) ενδικοφανή προσφυγή κατά των υπ' αριθμ:

- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 και

- Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικού έτους 2023

οι οποίες εκδόθηκαν συνέπεια της με αριθμό εντολής όπως αντικαταστάθηκε με την εντολή. Αιτία έκδοσης της εν λόγω εντολής ήταν η υποβολή εκ μέρους της προσφεύγουσας της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή ποσού 40.000,00€. Η προσφεύγουσα δεν είχε ανταποκριθεί στις προσκλήσεις βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και στην υπ' αριθμ. ενδικοφανή προσφυγή μεταξύ άλλων ισχυρίστηκε τα ακόλουθα: «Αναφορικά δε με την προσκόμιση των νομίμων παραστατικών των οποίων ο όγκος είναι τεράστιος, η αλήθεια είναι ότι κατά το χρόνο κοινοποίησης της πρόσκλησης ο ο οποίος επιμελείται και τα διαδικαστικά της εταιρείας, ανέγνωσε την ηλεκτρονική πρόσκληση που εστάλη στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο της εταιρείας, ωστόσο πριν προλάβει να δώσει τις αναγκαίες εξηγήσεις για την λανθασμένη εγγραφή, ασθένησε σημαντικά (έχει υποστεί έμφραγμα, είναι ινσουλινοεξαρτώμενος κλπ) με συνέπεια να μην δύναται να επισημάνει την λανθασμένη εγγραφή βάσει της οποίας μας επιβλήθηκαν οι προσβαλλόμενοι όροι και πρόστιμα.»

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Επιπλέον, από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών από την προσφεύγουσα και επιπλέον δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος ο καταλογισμός προστίμου ποσού 5.000,00€ λόγω άρνησης συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (άρθρο 54παρ. 1 περ. ε').

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

...δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

...2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

...γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,

...3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ'».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν υπέπεσε στην παράβαση της παρεμπόδισης του φορολογικού ελέγχου, αλλά στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε επανειλημμένες κλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων παράβαση για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 (δ') και παρ. 2 (γ') του ΚΦΔ, ήτοι 250,00€ δεδομένου όμως ότι στην από 23/08/2023 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υπότροπη, όπως προκύπτει από την με αριθμό ΑΕΠ, το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται στο διπλάσιο ήτοι,:

1 περίπτωση χ 250,00€ Χ 2 λόγω υποτροπής= 500,00€

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς δεκτός και το επιμέρους πρόστιμο των 5.000,00€ περιορίζεται στο ποσό των 500,00€ με την παρούσα απόφαση.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2° ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή με την Ε 2015/2020 παρέχονται Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα από τα έγγραφα/προσκλήσεις του ελέγχου και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε βιβλία, στοιχεία, δηλώσεις και φορολογικά παραστατικά, εκτός από σαράντα πέντε (45) χειρόγραφα τιμολόγια εκδόσεως για τη χρήση 2017. Λόγω της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετικές πρόσκλησεις το εισόδημα της προσφεύγουσας μπορεί να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (αρθ. 28 παρ. 1 περ. γ' του ν.4172/2013) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύννομης εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας απορρίφθηκε ως αβάσιμος με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας στο πλαίσιο εξέτασης του πρώτου προβαλλόμενου ισχυρισμού της προσφεύγουσας. (σελίδες 4-5 της παρούσας απόφασης).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- σε κάθε περίπτωση θα ήταν εφικτό από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου να διασταυρωθούν τα έσοδα και τα έξοδα της από τις ΜΥΦ τόσο τις δικές της όσο και των αντισυμβαλλομένων, δεδομένου ότι δραστηριοποιείται στο χώρο των καυσίμων, με συναλλασσόμενες γνωστές επιχειρήσεις που προμηθεύουν καύσιμα και οι οποίες εξέδιδαν τα τιμολόγια πώλησης τα οποία εξοφλούντο διατραπεζικά.
- είναι παράλογο να μην της αναγνωρίζονται από τον έλεγχο πραγματικά έξοδα και δαπάνες καυσίμων, που προκύπτουν από τις ΜΥΦ των αντισυμβαλλομένων που είχε πρόσβαση ο ελεγκτής όπως και στο τραπεζικό σύστημα όταν δεν φέρει καμία υπαιτιότητα για την μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.
- εντοπίστηκαν όλα τα παραστατικά εξόδων της χρήσης 2017 και οι αντίστοιχες πληρωμές τους, τα οποία είναι απίθανο να επισυναφθούν ηλεκτρονικά λόγω του όγκου τους, ωστόσο αν κριθεί απαραίτητο από την Υπηρεσία μας θα αποσταλούν σε πρωτότυπη έντυπη μορφή.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή όπως αναφέρθηκε ανωτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου συνεπώς από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και στις ΜΥΦ. Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις εν λόγω δηλώσεις/καταστάσεις έχουν ως κάτωθι:

Έσοδα με βάση τις ΜΥΦ της προσφεύγουσας (λιανικές 1.138.407,10 + χονδρικές 525.578,81)	1.663.985,91
Έσοδα για την προσφεύγουσα με βάση τις ΜΥΦ των αντισυμβαλλομένων	511.806,76
Έσοδα με βάση της φορολογική δήλωση της προσφεύγουσας	1.663.985,91
Έσοδα με βάση τις εκροές δηλώσεων Φ.Π.Α.	1.663.985,91

Κατόπιν των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ποσό των 1.663.985,01€, ήτοι στο ύψος των δηλωθέντων. Τα σαράντα οχτώ (48) τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από τον δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς αφορούν σε εικονικές συναλλαγές. Επιπλέον, λόγω της μη προσκόμισης (προσκομίστηκαν μόνο σαράντα πέντε (45) τιμολόγια εκδόσεως) οι δηλωθείσες αγορές και δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για τη χρήση 2017 στο ύψος των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι στο ποσό των 1.663.985,91€

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος (καθαρά φορολογητέα κέρδη) της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017, δεν έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων, δεδομένα από πελάτες και προμηθευτές της προσφεύγουσας, δεδομένα από δηλώσεις που υποβλήθηκαν σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς κ.α.) και δεν χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, προκειμένου να καταλήξει τελικά στον προσδιορισμό αυτού, ως τα έσοδα με συντελεστή κέρδους 100%, γεγονός το οποίο δεν μπορεί να συνάδει με τα κριτήρια και τις τεχνικές των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, τις παραδεδεδγμένες αρχές της λογιστικής, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης φόρου εισοδήματος.

Επειδή, για το ίδιο θέμα έχουν εκδοθεί από την υπηρεσία μας, ενδεικτικά οι αριθ. αποφάσεις.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ

, του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, ήτοι εντός ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Σημειώνεται ότι κατά την έκδοση νέας πράξης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2017.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» 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,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή-Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«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 Δ.Ο.Υ. 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 όπως αναφέρθηκε ανωτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου συνεπώς από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και στις ΜΥΦ.

Κατόπιν των ανωτέρω οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ποσό των 1.663.985,01€, ήτοι στο ύψος των δηλωθέντων. Για τα σαράντα οχτώ (48) τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από τον δεν αναγνωρίστηκαν οι δηλωθείσες εισροές και ο φόρος εισροών, καθώς αφορούν σε εικονικές συναλλαγές. Λόγω της μη προσκόμισης (προσκομίστηκαν μόνο σαράντα

πέντε (45) τιμολόγια εκδόσεως) δεν αναγνωρίστηκαν οι δηλωθείσες εισροές και ο φόρος εισροών.

Επειδή, αιτιολογήμενα από τον έλεγχο, καθορίστηκαν τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και δεν τίθεται ζήτημα εκπτώσεως του φόρου εισροών (ΣΤΕ 303/2012). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και α) την επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, β) την ακύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, λόγω τυπικής πλημμέλειας, γ) την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2017

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	393.425,99
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	196.713,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	590.138,99

Πρόστιμο άρθ. 54 παρ. 1 περ. δ' , παρ. 2 περ. γ' & παρ. 3 του ΚΦΔ (.....): 500,00€.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΜΕΙΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.