



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.01.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 155

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Κ.Φ.Δ.,

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.)*», 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 (Α.Α.Δ.Ε.) 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' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης

επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων φόρος ποσού 312.316,82 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 156.158,41 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 468.475,23 €, κατόπιν α) προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας πενήντα τεσσάρων (54) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 1.046.343,78 €, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, καθώς και λοιπών δαπανών μη εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ύψους 5.601,13 € και β) μείωσης της φορολογικής ζημίας παρελθουσών φορολογικών περιόδων βάσει έτερου ελέγχου (σχετ. η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου) κατά το ποσό των 25.009,63 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 7.104,22 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 60.590,73 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 30.295,37 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 90.886,10 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 62.780,50 € των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και ύψους 187,97 € δαπανών του άρθρου 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000 καθώς και μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 4.726,49 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ (αριθ. εισερχ. πρωτ.) και η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) για την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ σύμφωνα με την οποία η ως άνω εταιρία έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία και μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα.

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

1) Μη σύννομος χαρακτηρισμός των συναλλαγών της ως εικονικών από τη φορολογική αρχή. Πλημμελής αιτιολογία. Το βάρος απόδειξης φέρει το Δημόσιο. Καλή πίστη. Υφίστανται πληρωμές. Δεν έγινε αντιπαραβολή με τις αντίστοιχες πωλήσεις. Ακυρότητα ελέγχου λόγω αξιολόγησης στοιχείων που δεν πληρούν τους όρους του νόμου και δεν αφορούν την ίδια την προσφεύγουσα ή την αντισυμβαλλόμενη της εταιρεία. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης.

2) Μη διενέργεια ελέγχου στην επαγγελματική της εγκατάσταση.

3) Ακυρότητα ελέγχου λόγω μη τήρησης των όρων του άρθρου 23, 24 και επ. του ν. 4174/2013. Αοριστία ως προς το είδος και το πλήθος των βιβλίων, στοιχείων και δηλώσεων της που λήφθηκαν υπόψη. Έλλειψη έκθεσης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της.

4) Παράλειψη της φορολογικής αρχής να της γνωστοποιήσει την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

5) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές, διότι κατά παράβαση των άρθρων 28 και 37 του ν. 4174/2013, δεν συγκοινοποιήθηκαν τα αποσπάσματα από τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν για την αντισυμβαλλόμενη της εταιρεία και που αφορούσαν στην ίδια.

6) Νόμω αβάσιμο του προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α., διότι τούτο επιβάλλεται μόνο κατ' απόλυτη αντιστοιχία προς κάθε ένα φορολογικό στοιχείο ή επί της διαφοράς αυτού και όχι με βάση την διαφορά από το συνολικό ποσό της δήλωσης Φ.Π.Α. της εταιρείας σε σχέση με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο

αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατώμενα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, με αφορμή το με αριθμό δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και την από

πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ. ΕΞ/..... – αριθ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ) που περιείχαν πληροφορίες για εικονικές συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων διαπιστώθηκαν για την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων επιχείρηση:

➤ Ουδέποτε λειτούργησε ή δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της (επί της οδού -) και ουδέποτε δήλωσε - γνωστοποίησε στις αρμόδιες αρχές οποιαδήποτε μεταβολή έδρας ή εγκατάστασης.

➤ Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 υποβλήθηκε με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα ως προς το σκέλος των αγορών μεθοδευμένα κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην προκύπτουν κέρδη, αλλά ζημίες και κατά επέκταση να μη προκύπτει για καταβολή φόρος εισοδήματος. Για τα μετέπειτα φορολογικά έτη ουδέποτε υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος όπως είχε υποχρέωση. Δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τη φορολογική περίοδο 1/7/2016 και μετά, ενώ επισημαίνεται ότι για τη φορολογική περίοδο από .../10/2015 έως 30/06/2016 υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα ως προς το σκέλος των εισροών – αγορών, κατά τρόπο ώστε να μην προκύπτει φόρος για καταβολή. Δεν υποβλήθηκαν οι συγκεντρωτικές συναλλαγές πελατών -προμηθευτών - ΜΥΦ για το φορολογικό έτος έναρξης και μετά (ημερομηνία έναρξης .../10/2015).

➤ Δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία και υπήρξε αδυναμία επικοινωνίας με το διαχειριστή και μοναδικό μέλος της.

➤ Από το Μητρώο Εργοδοτών Κοινών Επιχειρήσεων του ΕΦΚΑ φέρεται να απασχόλησε προσωπικό για το χρονικό διάστημα από 1/11/2015 έως 30/6/2016, χωρίς όμως να έχουν εξοφληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. Ως απασχολούμενο προσωπικό δηλώθηκε ο με ΑΦΜ, ωστόσο δεν κατέστη δυνατός ο εντοπισμός του, προκειμένου να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με τη συνεργασία τους. Στη δηλωθείσα δε διεύθυνση κατοικίας του, επί της οδού -....., σύμφωνα με τους περίοικους δεν υπήρξε στο κτίριο ένοικος με τα στοιχεία του ενδιαφερόμενου. Από το ηλεκτρονικό δε προφίλ του, μέσω του συστήματος elenxis, διαπιστώθηκε ότι, πρόκειται για επαγγελματία με επανέναρξη .../4/2015, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΙΒ ΑΘΗΝΩΝ. Ως κύρια δραστηριότητα δηλώνει «Άλλες κατασκευαστικές εργασίες ολοκλήρωσης και τελειώματος». Επίσης διαπιστώθηκε ότι δεν είναι συνεπής ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις, εφόσον δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος από το φορολογικό έτος 2015.

➤ Από τις δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων (ΜΥΦ) προέκυψε ότι δεν δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης, ενώ αντιθέτως δηλώνεται από δύο οντότητες ως προμηθευτής τους, με πλήθος τιμολογίων πώλησης φαρμακευτικών προϊόντων μεγάλης συνολικής αξίας, παρότι δεν πραγματοποιήθηκαν αγορές.

➤ Δεν διαπιστώθηκε να εξοφλούνται οι απαιτήσεις της από τις οντότητες με τις οποίες διενεργήθηκαν οι συναλλαγές, γεγονός που δεν συνάδει με την συνηθισμένη και πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα και αποδεικνύει την εικονικότητα αυτών.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά το έτος 2016 δεν έλαβε ποτέ τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Φέρεται δε ότι μετέφερε η ίδια τα εμπορεύματα, με δικό της μεταφορικό μέσο, καθώς σε όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αναγράφεται το Ι.Χ. Φορτηγό με αρ. κυκλοφορίας ιδιοκτησίας της, ωστόσο δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της αντίστοιχα έξοδα διοδίων της διαδρομής ΞΑΝΘΗ – ΛΑΡΙΣΑ. Η εξόφληση των τιμολογίων, σύμφωνα με την καρτέλα προμηθευτή «.....» φέρεται να πραγματοποιήθηκε ως επί το πλείστον με τραπεζικές επιταγές, οι οποίες εκδόθηκαν από τους λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ωστόσο δεν εμφανίζεται καταχωρημένη στους τραπεζικούς λογαριασμούς της «.....» καμία κατάθεση που να αφορά αυτές. Οι εν λόγω τραπεζικές επιταγές δεν πιστώθηκαν ποτέ στον λογαριασμό της «.....» αλλά σε λογαριασμούς τρίτων φυσικών προσώπων καθώς και πρακτορείων Ο.Π.Α.Π., που δεν είχαν συναλλαγές με την προσφεύγουσα.

Με βάση τα ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ έκρινε τα πενήντα τέσσερα (54) τιμολόγια που παρέλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 1.046.343,78 €, εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της περί μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και καλοπιστίας της ως λήπτη, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του

Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, παρόλο που η με αρ..... εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ για την προσφεύγουσα επιχείρηση αφορούσε έλεγχο γραφείου εντούτοις διμελές συνεργείο της φορολογικής αρχής, μετέβη στις στην έδρα της προσφεύγουσας, διενήργησε επιτόπιο έλεγχο και πέραν άλλων ενεργειών παρέλαβε αντίγραφα των τελευταίων πριν την αυτοψία εκδοθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων (...../..... και πιστωτικό τιμολόγιο/.....), κάτι που στοιχειοθετεί τη διενέργεια ελεγκτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων και στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη διενέργειας ελέγχου στην επαγγελματική της εγκατάσταση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. ... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης

παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περ. Διεύθυνση Αττικής – Αιγαίου συντάχθηκαν οι υπ' αριθ. και εκθέσεις κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων της προσφεύγουσας, ήτοι: α) εκατόν ενενήντα επτά (197) φορολογικών παραστατικών αγορών της προσφεύγουσας, β) εκατόν εννέα (109) καρτελών, με συνημμένα φορολογικά στοιχεία σε φωτοαντίγραφα που αριθμήθηκαν από Νο 1 έως 272, γ) στοιχείων εκδόσεώς της με στοιχεία διακίνησης πελατών της, που αριθμήθηκαν από Νο 1 έως 444, δ) τραπεζικών εγγράφων, επιταγών – συναλλαγματικών, που αριθμήθηκαν από Νο 1 έως 317, ε) αποδείξεων είσπραξης εκδόσεώς της με αρίθμηση από Νο 1 έως 356 και στ) ανεπίσημων στοιχείων – πρόχειρων σημειώσεων που αριθμήθηκαν από Νο 1 έως 663. Τα εν λόγω στοιχεία αναφέρονται στην από πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ. ΕΞ/..... – αριθ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ) η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης των οριζόμενων στο άρθρο 24 του ν. 4174/2013 και μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ γνωστοποίησε ηλεκτρονικά (σχετ. το με αριθμ. πρωτ.:..... έγγραφο) τόσο την εντολή ελέγχου όσο και τη δυνατότητά της για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ.18 του Ν.4174/2013 (Α'170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του Ν.4512/2018 (Α'5) στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ. (αρ. καταχ., ημ. αποστολής: .../11/2020, ημερομηνία ανάγνωσης: .../03/2021).

Η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ επανήλθε με το με αρ.πρωτ.:..... έγγραφο της προς την προσφεύγουσα (REGR), με το οποίο της κοινοποίησε την εντολή φορολογικού ελέγχου και την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες και τις περιόδους που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Ακολούθως εκδόθηκαν τα με αριθ. πρωτ. και έγγραφα αιτήματα της Δ.Ο.Υ. προς το νόμιμο εκπρόσωπό της (REGR) και την προσφεύγουσα (REGR) αντίστοιχα, για παροχή πληροφοριών και αντιγράφων λογιστικών αρχείων και στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.1 & 2 του ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. ... 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβιάζεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1232/29-11-1999 έγινε δεκτή η άποψη της μειοψηφίας στη υπ' αριθμ. 460/1999 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ...».

Επειδή, από τον φάκελο της υπό κρίσης υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο αίτημά της προς τη Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, ζητώντας αντίγραφο της πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ ανταποκρίθηκε στο αίτημά της, και επέδωσε τα εν λόγω αντίγραφα αυθημερόν.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συγκοινοποίησης των αποσπασμάτων από τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ...».

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας έχει να κάνει με τις προϋποθέσεις που, κατά περίπτωση, θα πρέπει να συντρέχουν, για την επιβολή προστίμου της περ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 και όχι της περ. 2 του ίδιου άρθρου το οποίο αφορά στην περίπτωση μας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος, καθόσον το εν λόγω πρόστιμο ορθώς επιβλήθηκε βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013 ενώ σε κάθε περίπτωση στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και ειδικότερα στην ενότητα 5.2 αναφέρονται αναλυτικά τα ποσά Φ.Π.Α. που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τον φόρο εκρών για κάθε εικονικό τιμολόγιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

| | |
|----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου | 312.316,82€ |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | 156.158,41€ |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 468.475,23€ |

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

| | |
|--|-------------------|
| Διαφορά φόρου | 60.590,73€ |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ. | 30.295,37€ |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 90.886,10€ |
| Μείωση πιστωτικού υπολοίπου | 7.104,22€ |

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.