



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 27/ 04/ 2021

Αριθμός Απόφασης 1483

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

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

δ. του άρθρου 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ...../2020 (TAXIS/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου

(άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

-Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

-Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

-Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-09-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το με αρ. πρωτ. ΑΤΤ.....ΕΞ 2020/17-01-2020 έγγραφο της, η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2020), α) το από 15-01-2020 πληροφοριακό δελτίο και β)την από 03-12-2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ)] από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση “ του, με ΑΦΜ (ο προσφεύγων) είναι λήπτρια για την χρήση 2013 ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.300,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “ με ΑΦΜ

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, διενήργησε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 με την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελεγκτήρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου και Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα, το υπ' αριθ/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 07-07-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 16/07/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΦΑΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Φ.Α.Σ.

- Την υπ' αριθμ./2020 (TAXIS/2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3 & 5 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 4.000,00€ (10.000,00€x 40%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς την συναλλαγή και συγκεκριμένα, το Τ.Π.Υ. Νο/2020 καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.300,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν.4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 60,68€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσού 34,98€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού

4,66€, ήτοι συνολικού ποσού 100,30€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (αποσβέσεις) ύψους 233,31€, επί της αξίας παγίων του ανωτέρω εικονικού τιμολογίου.

Φ.Π.Α.

-Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 2.300,00€ πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) ποσού 2.476,41€, ήτοι συνολικού ποσού 4.776,41€.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ του εικονικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.150,00€ (€2.300,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./29-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

-Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. **Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων [...]**».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. *Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ.,*

ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

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

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της

1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποστολή με ημερομηνία θεώρησης 03-12-2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δυνάμει του πορίσματος της οποίας, ο προσφεύγων υπέπεσε σε μία (1) παράβαση. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους του προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού, για ανύπαρκτη συναλλαγή, φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 10,000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης

Επειδή η λήψη του παραπάνω ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου, για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ και ΦΠΑ και φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ και ΦΠΑ και φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων (16/07/2020) πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*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 νομικό 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ.** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία», και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι:

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

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

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

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης

του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 03-12-2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)], της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ), για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι: «.....η ανωτέρω επιχείρηση πραγματοποίησε έναρξη εργασιών 21-09-2012 με κύρια δραστηριότητα ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ) επί της οδού Από την έρευνα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ Γ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν δραστηριοποιείται στη συγκεκριμένη διεύθυνση.

-Η ανωτέρω επιχείρηση πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 21-09-2012 και ακολούθησε υπερδωδεκάμηνη 1η Διαχειριστική Περίοδο με λήξη την 31-12-2013. Την εν λόγω φορολογική περίοδο υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεις ΦΠΑ.

-Υποβολή περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά. Οι εισροές και οι εκροές που εμφανίζει στις δηλώσεις ΦΠΑ δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

-Η επιχείρηση δηλώνει κέρδη χωρίς να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της, όπως η καταβολή οφειλών.

-Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

-Στη χρήση 2012 όπως δήλωσαν τρίτοι, φέρεται να αγοράζει εμπορεύματα ή υπηρεσίες αξίας 12.729,00€ και να πουλά αντίστοιχα (εμπορεύματα ή υπηρεσίες) αξίας 114.449,20€ ενώ η ίδια η επιχείρηση δηλώνει περίπου ισοσκελισμένες αγορές και πωλήσεις.

ΑΓΟΡΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ ΠΡΟΣ ΤΗΝ
114.449,20€	12.729,00€

ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ Η	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ Η
126.049,54€	126.523,25€

-Στη χρήση 2013 όπως δήλωσαν τρίτοι, φέρεται να αγοράζει εμπορεύματα ή υπηρεσίες αξίας 67.836,47€ και να πουλά αντίστοιχα (εμπορεύματα ή υπηρεσίες) αξίας 2.802.260,41€ ενώ η ίδια η ελεγχόμενη δηλώνει περίπου ισοσκελισμένες αγορές και πωλήσεις.

ΑΓΟΡΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ ΠΡΟΣ ΤΗΝ
2.802.260,41€	67.836,47€

ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ Η	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ Η
2.578.579,43€	2.615.229,72€

-Από το αρ. ΔΗΛΕΔ ΓΕΞ2019/27-02-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, προκύπτει ότι για την χρονική περίοδο από 01-01-2012 έως 31-12-2013 δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών της επιχείρησης

-Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι η επιχείρηση στις χρήσεις 2012 και 2013, δεν δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

-Στην χρήση 2012 δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Στις 20-03-2013 φέρεται να προσλαμβάνει έναν αλλοδαπό ως συντηρητή κτιρίων και στις 24-10-2013 φέρεται να προσλαμβάνει έναν υπάλληλο γραφείου.

-Δεν διέθετε επαγγελματικά οχήματα και τα μόνα οχήματα που εμφάνιζε στην κυριότητά της ήταν τρία Ι.Χ. επιβατικά αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού.

-Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της επιχείρησης,, αλλά απέφυγε να προσέλθει στην φορολογική αρχή.

-Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της επιχείρησης βρέθηκε ένας λογαριασμός στην μέσω του οποίου στη χρήση 2013 πραγματοποιήθηκαν 41 κινήσεις (συναλλαγές). Τα χρηματικά ποσά που κατατίθενταν και γίνονταν άμεσα ανάληψη ήταν μικρά σε σχέση με τα διακινούμενα φορολογικά στοιχεία στη χρήση αυτή.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων η ελεγκτική αρχή (ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ - Γ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ) καταλήγει στα κάτωθι συμπεράσματα για την επιχείρηση

-Η επιχείρηση λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια να εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την επιχείρηση για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

-Η έκδοση από την επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και του αναλογούντος Φ.Π.Α, γίνονταν με σκοπό να αποδίδουν μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία, τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων όσο

και με την έκπτωση του Φ.Π.Α που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον Φ.Π.Α των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

Βάσει των προαναφερθέντων διαπιστώσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ - Γ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, η ανωτέρω υπηρεσία καταλόγισε στην εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ: τις κάτωθι παραβάσεις για την διαχειριστική περίοδο από 21-09-2012 έως 31-12-2013:

1)ΕΚΑΤΟΝ ΟΓΔΟΝΤΑ ΟΚΤΩ (188) παραβάσεις διότι έλαβε εκατόν ογδόντα οχτώ (188) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τ.Π. – Τ.Π.Υ) συνολικής καθαρής αξίας 2.668.223,97€ πλέον ΦΠΑ 613.691,51€ ήτοι σύνολο 3.281.915,48€ με εκδότριες τις επιχειρήσεις που δήλωσαν πελάτη τους την επιχείρηση, για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1,2,3 και 4,5 παρ. 1,2,3,4,10,11 και 12, 9 παρ. 1 και 21 παρ. 2 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν. 4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.

2)ΕΚΑΤΟΝ ΟΓΔΟΝΤΑ ΠΕΝΤΕ (185) παραβάσεις διότι εξέδωσε εκατόν ογδόντα πέντε (185) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τ.Π. – Τ.Π.Υ) συνολικής καθαρής αξίας 2.963.687,47€ πλέον ΦΠΑ 681.648,12€ ήτοι σύνολο 3.645.335,59€ με λήπτριες τις επιχειρήσεις όπως αναλυτικά αναφέρονται στο πίνακα 2 του κεφ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΕΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1,2,3 και 4,5 παρ. 1,2,3,4,10,11 και 12, 9 παρ. 1 και 21 παρ. 2 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν. 4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 03-12-2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)], της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) και στις από 16-07-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά, για την κρινόμενη χρήση, έτσι ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για την κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στις από 16/07/2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, για την λήπτρια ατομική επιχείρηση “ του” με ΑΦΜ (προσφεύγων), αναφέρεται ότι :

«.....Από τον έλεγχο των τηρούμενων Απλογραφικών Βιβλίων για τη χρήση 2013, τα οποία προσκομίσθηκαν στην Δ.Ο.Υ., κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 πρόσκλησης της, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση καταχώρησε το παραπάνω αναφερόμενο κατασχεθέν τιμολόγιο, στα τηρούμενα βιβλία της και συγκεκριμένα:

Το με αριθμό/2013 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ), εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 10.000,00 € πλέον ΦΠΑ 2.300,00 € καταχωρήθηκε στη στήλη των παγίων μηνός Ιουλίου 2013 του τηρούμενου Απλογραφικού Βιβλίου, τα δεδομένα του οποίου έχουν μεταφερθεί στη σελίδα 42 της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων με αριθμό πράξης θεώρησης/2001.

Από το Μητρώο Παγίων της ατομικής επιχείρησης προκύπτει ότι για το εν λόγω πάγιο έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις ποσού 233,31€, που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο, και οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στη στήλη των αποσβέσεων μηνός Δεκεμβρίου 2013 του τηρούμενου Απλογραφικού Βιβλίου, τα δεδομένα του οποίου έχουν μεταφερθεί στη σελίδα 43 της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων με αριθμό πράξης θεώρησης/2001.

- Η αξία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης, τα δεδομένα των οποίων μεταφέρθηκαν στην οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013). Η αξία του παραπάνω αναφερόμενου τιμολογίου αποτελεί το σύνολο αγορών παγίων της χρήσης που έχουν δηλωθεί στο έντυπο Ε3 της ατομικής επιχείρησης (ΚΩΔ:811) ενώ στο ΚΩΔ: 541 – ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ έχει συμπεριληφθεί και το ποσό των διενεργηθέντων αποσβέσεων του συγκεκριμένου παγίου, ήτοι 233,31 €, που ωφελήθηκε η ατομική επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Επίσης η αξία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου έχει συμπεριληφθεί στις φορολογητέες ΕΙΣΡΟΕΣ της υποβληθείσας με αριθμό/2013 αρχικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. του 2ου τριμήνου του έτους 2013 και η ατομική επιχείρηση εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ.

- Από τη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών χρήσης 2013 που υπέβαλε η ατομική επιχείρηση “..... του” για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε για την επαγγελματική της εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού της, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών κ.λπ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), προκύπτει ότι έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ:....., ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ, το οποίο συμφωνεί με την αξία του υπό εξέταση φορολογικού στοιχείου.

- Προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματοποίηση της εν λόγω συναλλαγής προσκομίσθηκε από την ατομική επιχείρηση, το από 13-06-2013 συνταχθέν ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ατομικής επιχείρησης και της επιχείρησης, στο οποίο συμφωνήθηκε η πραγματοποίηση

των εξής εργασιών για το οίκημα επί της οδούστο

-Ενίσχυση υποστυλωμάτων με τη μέθοδο Gunit, 400€ ανά υποστύλωμα.

-Ενίσχυση δοκών με την μέθοδο Gunit, 300€ το τρέχον μέτρο.

-Εφαρμογή Gunit στην λιθοδομή, 25€ ανά τ.μ.

Στο ιδιωτικό συμφωνητικό ορίστηκε ότι στις παραπάνω τιμές περιλαμβάνεται η εργασία, και δεν συμπεριλαμβάνονται τα υλικά, ο ΦΠΑ και το ΙΚΑ.

Επιπλέον με την υπογραφή του συμφωνητικού ορίστηκε προκαταβολή 3.000€ για την αγορά αναλώσιμων υλικών και μεταφορά μηχανημάτων, ενώ η εξόφληση του υπολοίπου ποσού ορίστηκε με την ολοκλήρωση του έργου.

Επιπρόσθετα προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αντίγραφα φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων-Δελτίων Αποστολής), τα οποία αφορούν, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, σε αγορά υλικών (τσιμέντα, αμμοκονία, σίδηρο μπετού και μανδύας) τα οποία είναι απαραίτητα προκειμένου να εκτελεστούν οι εργασίες εκτοξευμένου σκυροδέματος Gunit, που αναφέρονται στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών της επιχείρησης

Από τον συνδυαστικό έλεγχο των ανωτέρω προσκομισθέντων στοιχείων προκύπτει:

α) η αγορά υλικών από τον προσφεύγοντα, γεγονός που δεν συνάδει με το από 13-06-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό, στο οποίο ορίζεται η καταβολή προκαταβολής ποσού 3.000€ με την υπογραφή αυτού με σκοπό την αγορά αναλώσιμων υλικών και την μεταφορά μηχανημάτων,

β) η μεταφορά μηχανημάτων από την εκδότρια επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση του παρεχόμενου βάσει φορολογικού στοιχείου έργου, η οποία όμως σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν διέθετε μηχανήματα και τα μόνα οχήματα που εμφάνιζε στη κυριότητά της ήταν τρία Ι.Χ. αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού.

γ) η μη υποβολή του συνταχθέντος ιδιωτικού συμφωνητικού στην Δ.Ο.Υ. Καρπενησίου (αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος της ατομικής επιχείρησης), κατά παράβαση της ισχύουσας νομοθεσίας (παρ. 16 άρθρου 8 του Ν. 1882/1990).

Ζ) Για την εξόφληση της αξίας του εν λόγω τιμολογίου προσκομίσθηκαν στην Δ.Ο.Υ. τα κάτωθι τραπεζικά έγγραφα (γραμμάτια είσπραξης):

Είδος /Στοιχεία εγγράφου	Τράπεζα	Ημερομη- νία Συναλ- λαγής	Τύπος Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Αριθμός Λογ/σμού	Ποσό Συναλλαγής	Ονοματεπώνυμο Δικαιούχου
Γραμμάτιο Είσπραξης- UNT:	Τράπεζα Κατάστημα	17/06/2013	Κατάθεση μετρητών			3.000,00	 του
Γραμμάτιο Είσπραξης- UNT:		28/06/2013				2.400,00	
Γραμμάτιο Είσπραξης- UNT:		01/07/2013				6.900,00	
Σύνολο						12.300,00	

Επιπλέον προσκομίσθηκαν οι κάτωθι αναλυτικές καταστάσεις και κινήσεις λογ/σμών που τηρούσε ο προσφεύγων στην και στην Τράπεζα

Αντίγραφο κατάστασης αναλυτικής κίνησης καταθετικού λογαριασμού με αριθμό της από 05/04/2013 έως 30/06/2013.

Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού με αριθμό της Τράπεζας για περίοδο από 24/05/2013 έως 21/06/2013.

Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού με αριθμό της Τράπεζας για περίοδο από 14/08/2013 έως 15/11/2013.

Το από 01/07/2013 αντίγραφο εντάλματος πληρωμής (ανάληψη μετρητών) της Τράπεζας, ποσού 7.000,00 ευρώ.

Δεδομένου ότι στο από 15-01-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής επισημαίνεται ότι σε ορισμένες περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων χρησιμοποιήθηκαν πλαστές αποδείξεις είσπραξης τραπεζικών ιδρυμάτων για να δείχνουν αληθοφανής οι εικονικές συναλλαγές, διαβιβάστηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής το με αριθ.ΕΜΠ /2020 εμπιστευτικό έγγραφο παροχής στοιχείων προς το Τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης & Εταιρικής Ευθύνης της, στα κεντρικά γραφεία της στην (..... ΤΚ), με σκοπό να βεβαιώσουν την ανωτέρω υπηρεσία την γνησιότητα των προσκομισθέντων γραμματίων είσπραξης της τράπεζας, η οποία από 26-07-2013 λειτουργεί υπό το σχήμα της

Οι αποδείξεις είσπραξης της προσκομίσθηκαν στον έλεγχο ως αποδεικτικά (ολικής) εξόφλησης για την τεκμηρίωση ύπαρξης της συναλλαγής της ατομικής επιχείρησης με την επιχείρηση

Από τον έλεγχο και το αριθ./2020 απαντητικό έγγραφο της προκύπτει ότι οι προσκομισθείσες στον έλεγχο αποδείξεις είσπραξης (γραμμάτια) της (πρώην) δεν ήταν πλαστές.

Από την διενέργεια του ελέγχου αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης του υπό εξέταση φορολογικού στοιχείου προκύπτει ότι:

1) ο προσφεύγων πραγματοποίησε τρεις (3) καταθέσεις χρημάτων σε λογαριασμό τρίτου προσώπου (..... του), για τα οποία ο έλεγχος σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος neotaxis και τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν δύναται να στοιχειοθετήσει την σχέση του με την εκδότρια εταιρεία.

2) από τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου της Δ.Ο.Υ. και από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος της, για τα εισοδήματα που απέκτησε από 01/01/2013 έως 31/12/2013, δεν δύναται να προκύψει πραγματική συναλλαγή μεταξύ αυτής και του καθώς τα μόνο εισοδήματα που δήλωσε, ποσού 392,75€, προέρχονται αποκλειστικά από μισθωτές υπηρεσίες.

3) από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του προσφεύγοντα για την χρήση 2013, διαπιστώθηκε ότι δεν έχει δηλωθεί η ως προμηθεύτρια της ατομικής επιχείρησης (προσφεύγοντα)

-Από τα πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις και το πορίσματα του α) από 15-01-2020 πληροφοριακού δελτίου και β) την από 03-12-2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ)] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ:, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, δε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση, δε διέθετε υλικοτεχνική υποδομή, δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ούτε ειδικευμένο προσωπικό και δημιουργήθηκε ουσιαστικά για να λαμβάνει και να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία.

-Η συναλλαγή για την οποία είχε εκδοθεί το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με αριθ./2013, ήταν ανύπαρκτη καθόσον η εκδότρια αυτού δεν ασκούσε κατά τον χρόνο έκδοσής του πραγματική δραστηριότητα, και ως εκ τούτου δεν ήταν σε θέση να παρέχει στη λήπτρια επιχείρηση οποιουδήποτε είδους υπηρεσίες.

-Από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας, δεν προκύπτει η συμμετοχή ή κατά οιονδήποτε τρόπο συσχέτιση του με την εκδότρια επιχείρηση

-Δεν αποδείχθηκε η συμμετοχή ή κατά οιονδήποτε τρόπο συσχέτιση της
....., στο λογαριασμό της οποίας κατατέθηκαν από τον προσφεύγοντα ποσά συνολικού ύψους δώδεκα χιλιάδων τριακοσίων ευρώ (12.300,00€), με την εκδότρια επιχείρηση
....., καθώς και ο λόγος για τον οποίο εισέπραξε τα χρήματα.

-Η αγορά υλικών από τον προσφεύγοντα αποτελεί γεγονός αντικρουόμενο με βάσει τα αναφερόμενα στο από 13-06-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό, στο οποίο ορίζεται η καταβολή προκαταβολής ποσού 3.000€ με την υπογραφή αυτού, με σκοπό την αγορά αναλώσιμων υλικών και την μεταφορά μηχανημάτων.

-Σύμφωνα με την πάγια δικαστηριακή νομολογία ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης του φορολογικού στοιχείου να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1264/2003, 881/2002)

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συνεπεία όλων των παραπάνω και αφού ελήφθησαν υπόψη ότι:

- η ατομική επιχείρηση (έχουσα το βάρος της απόδειξης κατά τα ανωτέρω), δεν προσκόμισε στοιχεία, όπως αποδεικτικά εξόφλησης, αντίγραφα τραπεζικών κινήσεων, προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών της με την εκδότρια επιχείρηση,

- σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ που συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής και που το σύνολο αυτής προσαρτάται και στην παρούσα έκθεση ελέγχου, η εκδότρια εταιρία είναι μια συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρία,

- η ατομική επιχείρηση εμφανίζει στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών για την χρήση 2013, το φορολογικό στοιχείο που περιλαμβάνεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, τα οποία κρίθηκε εικονικό και

- δεν αποδείχθηκε η συμμετοχή ή κατά οιονδήποτε τρόπο συσχέτιση της
....., στο λογαριασμό της οποίας κατατέθηκαν από τον προσφεύγοντα ποσά συνολικού ύψους δώδεκα χιλιάδων τριακοσίων ευρώ (12.300,00€), με την εκδότρια επιχείρηση
....., καθώς και ο λόγος για τον οποίο εισέπραξε τα χρήματα τεκμηριώνεται επαρκώς η εικονικότητα του εκδοθέντος από την με ΑΦΜ:....., και ληφθέντος από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ:, φορολογικού στοιχείου.....».

Επειδή, 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, α) στο από 15-01-2020 πληροφοριακό δελτίο, β) στην από 03-12-2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)], της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) και στις από 16-07-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./29/09/2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του, με ΑΦΜ

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

α) Ως προς το πρόστιμο του Κ.Φ.Α.Σ.

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

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: (10.000,00€χ 40%)=4.000,00€

β)ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	60,66
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	34,98
Εισφορά Αλληλεγγύης	4,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,30

γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2013
Διαφορά φόρου	2.300,00
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	2.476,41
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.776,41

δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017)

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

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€2.300,00×50%) =1.150,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝ-
ΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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