



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 06.05.21

Αριθμός απόφασης: **1536**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (**ΦΕΚ Β 984-12.03.2021**), καθώς και των υπ' αριθ. A.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), A.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και A.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04.01.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου κατά:

α) της υπ'αριθμ. /04.12.20 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

β) της υπ'αριθμ. /04.12.20 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

γ) της υπ'αριθμ. /04.12.20 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν.4337/15 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

δ) της υπ'αριθμ. /04.12.20 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/13 και άρθρου 79 ν. 4479/17 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα

4. Τις :

α) υπ'αριθμ. /04.12.20 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

β) υπ'αριθμ. /04.12.20 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

γ) υπ'αριθμ. /04.12.20 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν.4337/15 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

δ) της υπ'αριθμ. /04.12.20 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/13 και άρθρου 79 ν. 4479/17 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04.01.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /14.01.20 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος για τό φορολογικό έτος 2014 στον προσφεύγοντα και συντάχθηκαν οι με ημερομηνία 04/12/2020 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, και εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/14 και Ν. 4174/13 επί των οποίων εδράζονται

α) η υπ' αριθμ. /04.12.20 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος ποσού 12.931,52 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.465,76 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.687,86 €, ήτοι συνολικό ποσό 21.085,14 €.

β) η υπ' αριθμ. /04.12.20 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, με την οποία καταλογίσθηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 15.174,22 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 7.587,11 € ήτοι συνολικό ποσό 22.761,33 € και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 74,78 €.

γ) η υπ' αριθμ. /04.12.20 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν.4337/15 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με την οποία καταλογίσθηκε πρόστιμο ποσού 26.250,00 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40 % ποσού 66.300,00 € πού εξέπεσε ο προσφεύγων από λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως με ΑΦΜ:, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 66.300,00 €.

δ) η υπ' αριθμ. /04.12.20 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/13 και άρθρου 79 ν. 4479/17 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με την οποία καταλογίσθηκε πρόστιμο ποσού 7.624,50 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 50 % του κυρίου φόρου ποσού 15.249,00 € πού προέκυψε από λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως

..... με ΑΦΜ:, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 66.300,00 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση:

α) της υπ' αριθμ./04.12.20 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014,

β) της υπ' αριθμ./04.12.20 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 ,

γ) της υπ' αριθμ./04.12.20 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν.4337/15 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 και

δ) της υπ' αριθμ./04.12.20 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/13 και άρθρου 79 ν. 4479/17 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η Φορολογική Αρχή προέβη σε εσφαλμένη εκτίμηση αποδείξεων παραβιάζοντας την αρχή της χρηστής διοίκησης. Ειδικότερα ο προσφεύγων αναφέρει ότι τα πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με ΑΦΜ:, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 66.300,00 € αφορούν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, εκδόθηκαν από φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, αφορούν οικοδομικές εργασίες, που ο προσφεύγων ως εργολάβος ανέλαβε να εκτελέσει και για εκτέλεση τμήματος αυτών προσέλαβε ως υπεργολάβο τον εκδότη τους αγνοώντας καλόπιστα την όποια τυχόν φορολογικώς παραβατική συμπεριφορά του.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η

φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 5** του **Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

« 5. 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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από

τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή, με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 & 5 του Ν.4337/2015, όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ 1252/2015 , ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) β) Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ)δ).....ε)..... στ).....ζ).....»

« 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις από 04/12/20 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ αναφέρεται ότι δυνάμει της υπ'αρθ'/14.01.20 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, η Φορολογική Αρχή επέδωσε στον προσφεύγοντα την με αρθ'πρωτ. /06.02.20 πρόσκληση ελέγχου και την υπ'αρθ'πρωτ. /06.02.20 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων Ν. 4512/18. Στην συνέχεια με την υπ'αρθ'/19.02.20 σχετική έκθεση προέβη στην κατάσχεση πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως με ΑΦΜ:, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 66.300,00 € που ο προσφεύγων παρέλαβε , καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε τού φόρου ποσού 15.249,00 €.

Από τον έλεγχο και την διασταύρωση όλων των ανωτέρω στοιχείων και επιπλέον αυτών που συγκεντρώθηκαν στα πλαίσια του αιτήματος για παροχή πληροφοριών διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ ΜΕ Α.Φ.Μ:

Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ως αρμόδια Φορολογική Αρχή του προμηθευτή του προσφεύγοντος διενήργησε έλεγχο τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων για το φορολογικό έτος 2014 με τα αποτελέσματα του οποίου συνέταξε την από 23.09.20 Έκθεση Έλέγχου μεταξύ των οποίων αναφέρονται και τα κάτωθι :

Ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό , καθότι προέβη σε έναρξη εργασιών με δηλωθέν αντικείμενο εργασιών «εργασίες επιχωμάτωσης, κατεδάφισης και υπηρεσίες αμμοβολισμού μετάλλων» και μοναδική δηλωθείσα έδρα ασκήσεως επαγγέλματος οικία που βρίσκεται επί της οδού δυνάμενη να χρησιμοποιηθεί μόνο για φύλαξη βιβλίων, χωρίς να χρησιμοποιεί περαιτέρω άλλη επαγγελματική εγκατάσταση.

Ο ως άνω αναφερόμενος ως εκδότης ήταν κάτοχος του υπ'αρθ'ΦΙΧ, μικτού βάρους 2.600 Kgr, χωρίς να διαθέτει στην ελεγχόμενη χρήση 2014 άλλα

ΦΙΧ, ούτε άλλα μισθωμένα οχήματα που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη επαγγελματική του δραστηριότητα.

Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/25-09-2019 έγγραφο της Δν/σης τεχνικών υπηρεσιών της Περιφέρειας Κρήτης, το οποίο απεστέλλει στην Φορολογική Αρχή σε απάντηση του υπ' αριθμόν/22.06.18 αιτήματος παροχής πληροφοριών της, προέκυψε ότι ο εκδότης για το διάστημα από 01/01/2014 έως 31/12/2014 δεν είναι κάτοχος Μηχανημάτων έργου.

Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/21.11.19 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Υποδομών του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, το οποίο απεστέλλει στην Φορολογική Αρχή σε απάντηση του υπ' αριθμόν/06.11.19 αιτήματος παροχής πληροφοριών της, προέκυψε ότι ο εκδότης για το διάστημα από 01/01/2014 έως 31/12/2014 ουδέποτε είχε απογράψει ή ταξινομήσει Μηχανήματα έργου.

Από τον έλεγχο που έκανε η Φορολογική Αρχή στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών του άρθρου 14 ν. 4174/13, προέκυψε ότι ο φερόμενος ως εκδότης δεν προέβη σε αγορά τεχνικού εξοπλισμού και μηχανημάτων έργου.

Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/19 έγγραφο του ΕΦΚΑ Ηρακλείου, το οποίο απεστέλλει σε απάντηση του υπ' αριθμόν/05.11.19 αιτήματος παροχής πληροφοριών της Φορολογικής Αρχής κατά το διάστημα από 01/01/2014 έως 31/12/2014 ο φερόμενος ως εκδότης απογράφηκε ως εργοδότης την 29.06.16 , ενώ την χρήση 2014 δεν είχε απογραφεί ως εργοδότης και δεν είχε δηλώσει αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις (ΑΠΔ) για απασχόληση προσωπικού.

Ο φερόμενος ως εκδότης δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία του . Ετσι η Φορολογική Αρχή πραγματοποίησε διασταυρωτικό έλεγχο στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών του άρθρου 14 ν. 4174/13, από τον οποίο προέκυψε ότι η αξία των δηλωθέντων από τρίτους αγορών-δαπανών ποσού 511,25 € βρίσκεται σε εμφανή δυσαναλογία με τα ποσά που έχει τιμολογήσει με εκατόν επτά (107) φορολογικά παραστατικά στοιχεία ο ελεγχόμενος για την χρήση 2014 (πωλήσεις) ποσού 715.131,65 € .

Σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ θεώρησε το σύνολο των εκατόν επτά (107) φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο προμηθευτής του προσφεύγοντος την χρήση 2014 , όπως αυτά προκύπτουν απο τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων τρίτων ως εικονικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 4/12/20 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για τον προσφεύγοντα προκύπτει ότι ο προσφεύγων με τα από 30.10.13 και 05.11.14 συμφωνητικά σύμβασης εκτέλεσης έργου που συνήφθησαν μεταξύ αυτού και της εργοδότριας εταιρείας «.....» ανέλαβε την εκτέλεση συγκεκριμένων οικοδομικών εργασιών στην ξενοδοχειακή της μονάδα με τον διακριτικό τίτλο «.....» στα Μάλλια Ηρακλείου, με συμφωνηθέν τίμημα 155.801,24 €, για το οποίο εξέδωσε τα υπ'αρθ'...../3.4.14,/30.4.14,/14.5.14 και/2.6.14 ΤΠΥ συνολικά ισόποσης αξίας .Η εξόφληση των ως άνω παραστατικών στοιχείων έγινε με την έκδοση επιταγών από την εργοδότρια εταιρεία.

Στην συνέχεια των ανωτέρω αναληφθέντων από τον προσφεύγοντα συμβατικών υποχρεώσεων, αυτός συμφώνησε με τον, ως υπεργολάβο, την εκτέλεση τμήματος των ως άνω οικοδομικών εργασιών συνολικής αξίας 81.549,00 €, για τις οποίες έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε των ακαθαρίστων εσόδων του τα υπ'αρθ'/5.5.14 ,/10.5.14,/5.5.14 ,/20.5.15 και/20.5.14 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 81.549,00 €. Για την εξόφληση των ως άνω τιμολογίων ο προσφεύγων την 28.05.14 προέβη σε κατάθεση ποσού 7.800,00 € σε λογαριασμό που διατηρούσε ο, στην, ποσό το οποίο αναλήφθηκε την ίδια ημέρα από το ίδιο υποκατάστημα της τράπεζας και σε κατάθεση ποσού 8.000,00 € σε λογαριασμό που διατηρούσε ο, στην, ποσό το οποίο αναλήφθηκε την ίδια ημέρα από άλλο υποκατάστημα της τράπεζας.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Φορολογική Αρχή το υπ'αρθ'/22.01.14 ιδιωτικό συμφωνητικό εργολαβίας που συνέταξε την 05.11.13 με τον ως υπεργολάβο, για την ανάληψη από μέρους του εκτέλεσης χωματουργικών εργασιών στά Μάλλια Ηρακλείου και συγκεκριμένα τη διαμόρφωση χώρου, εκσκαφές και απομάκρυνση μπαζών με συμφωνηθέν ποσό 20.000,00 € πλέον ΦΠΑ, και την μεταφορά και σπάσιμο πέτρας με σφύρα γιά χτίσιμο με συμφωνηθέν ποσό 10.000,00 € πλέον ΦΠΑ ,χωρίς να μνημονεύεται σ'αυτό ο χρόνος

έναρξης των εργασιών ,ει μή μόνον ο χρόνος διάρκειας των εργασιών πού ήταν 35 ημέρες.,

Επειδή τα υπ'άρθ'/5.5.14 ,/10.5.14,/5.5.14 ,/20.5.15 και/20.5.14 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 81.549,00 € πού εξέδωσε ο προμηθευτής του προσφεύγοντος φέρουν ως περιγραφόμενες υπηρεσίες « εργασίες καθαίρεσης σοβάδων και νέοι σοβάδες (χοντρό και ψιλό χέρι) και όχι οι εργασίες πού περιγράφονται στο ως άνω προσκομισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό εργολαβίας.

Επειδή σε έκαστο από τά ως άνω φορολογικά παραστατικά στοιχεία περιγράφεται επιπλέον ως είδος παρεχομένων υπηρεσιών «εργασίες καθαίρεσης σοβάδων και νέοι σοβάδες σε επιφάνεια 400-600 μέτρων », εργασία πού θα απαιτούσε συνεργείο εργατών, ενώ ο προμηθευτής δεν απασχολούσε προσωπικό όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου/19 έγγραφο του ΕΦΚΑ Ηρακλείου .

Επειδή από τα ως άνω αναφερόμενα δεν προκύπτει η ταυτοποίηση των εργασιών πού φέρεται ότι πραγματοποίησε ο, ως υπεργολάβος, και εμφανίζονται στα εκδοθέντα απ' αυτόν παραστατικά στοιχεία και των εργασιών πού αναφέρονται στο υπ'άρθ'/22.01.14 ιδιωτικό συμφωνητικό εργολαβίας πού συνήψαν την 05.11.13 ο προσφεύγων και ο υπεργολάβος, για την ανάληψη από μέρους του εκτέλεσης χωματουργικών εργασιών στα Μάλλια Ηρακλείου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε τις συναλλαγές του προσφεύγοντος με ΑΦΜ: με τον προμηθευτή του με ΑΦΜ: εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ήτοι ότι έχουν πραγματοποιηθεί αλλά δεν μπορούσε να τις εκτελέσει ο συγκεκριμένος προμηθευτής.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της Φορολογικής Αρχής αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι : «Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την εταιρεία, τις εξοφλήσεις αυτών με επιταγές της εταιρείας ,τα βιβλία και τις ΜΥΦ 2014, προκύπτει ότι το έργο όντως εκτελέσθηκε από τον προσφεύγοντα την άνοιξη του 2014. Ωστόσο δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων προσέλαβε ως υπεργολάβο τον για να

εκτελέσει το τμήμα του έργου που επικαλείται, ούτε ότι οι αμφισβητούμενες συναλλαγές δεν ήταν εικονικές, καθώς:

1) Δεν προσκομίστηκε κανένα εργολαβικό συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντα και του για το εν λόγω έργο, ούτε φαίνεται να έχει κατατεθεί κάποιο εργολαβικό συμφωνητικό στη Δ.Ο.Υ Ηρακλείου. Δεδομένου ότι το συνολικό ύψος των συναλλαγών (66.300,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.) ήταν άνω των 6.000,00 ευρώ, υπήρχε υποχρέωση σύναψης και κατάθεσης εργολαβικού συμφωνητικού, πριν την έναρξη των εργασιών.

2) Δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων με τραπεζικό μέσο. Όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 23 του Ν. 4172/13, «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: Β. Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής...».

Κατά συνέπεια δεν πληρείται η προϋπόθεση έκπτωσης των εν λόγω τιμολογίων του αντισυμβαλλόμενου από τα έσοδα του προσφεύγοντα, καθώς δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την ολοσχερή εξόφληση τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Μάλιστα στην από 19/2/2020 υπεύθυνη δήλωση, την οποία κατέθεσε ο προσφεύγων στην Φορολογική Αρχή, αναφέρει επί λέξει: «έχω απολέσει τα παραστατικά εξόφλησης για τκ εργασίες που μου έχει κάνει ο το 2014».

3) Από τα από 30/10/2013 και 5/11/2014 ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου, τα οποία συνήψε ο προσφεύγων, με την εταιρεία, προκύπτει ότι ανέλαβε να εκτελέσει οικοδομικές εργασίες στο ξενοδοχείο της εταιρείας στα Μάλια, το έτος 2014. Κατά το επίμαχο διάστημα Απριλίου, Μαΐου 2014, όταν εκδόθηκαν τα τιμολόγια ήταν σε ισχύ το πρώτο συμφωνητικό, καθώς το δεύτερο υπογράφηκε την 5/11/2014. »

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των τιμολογίων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015**, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην

αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 04/12/20, εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2021 και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «....., με ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ'αριθμ. /04.12.20 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

β) της υπ'αριθμ. /04.12.20 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

γ) της υπ'αριθμ. /04.12.20 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν.4337/15 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

δ) της υπ'αριθμ. /04.12.20 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/13 και άρθρου 79 ν. 4479/17 φορολογικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 τού Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.14 – 31.12.14

A) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά κύριου φόρου	12.931,52
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	6.465,76
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.687,86
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.085,14

B) Φ.Π.Α

	Δήλωση	Ελεγχος	Διαφορά για καταβολή
Αξία φορολογητέων εκροών	207.925,77	207.925,77	
Αξία φορολογητέων εισροών	217.548,89	151.248,89	66.300,00
Φόρος εκροών	47.822,93	47.822,93	
Φόρος εισροών	53.199,74	37.950,74	15.249,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.376,81	5.302,03	74,78
Χρεωστικό υπόλοιπο		15.174,22	15.174,22
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		7.587,11	7.587,11
Σύνολο Φόρου για καταβολή		22.761,33	22.761,33
Υπόλοιπο Φόρου για έκπτωση	5.376,81	5.302,03	74,78

Γ) Πρόστιμο Άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/15

Διαφορά καθαρής αξίας	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
66.300,00 €	40 %	26.520,00 €

Δ) Πρόστιμο Άρθρου 55 § 1 περίπ. β' & ε' και § 2 περίπ. δ' ν. 4171/13

Διαφορά κυρίου φόρου	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
15.249,00 €	50 %	7.624,50 €

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 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.