



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 25/ 10/ 2021

Αριθμός Απόφασης 3339

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### 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)

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 **18-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., που έχει έδρα στο ..... επί της οδού ..... αρ.....-ΤΚ ....., κατά:

- Της υπ' αριθ. ....../2020 (taxis ...../2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρο 7ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12-2014,

-Της υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014,

- Της υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

-Της υπ' αριθ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις από 03-11-2020 εκθέσεις ελέγχου

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 18/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η επιχείρηση ..... 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:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, εξέδωσε την υπ' αριθ. ....../2020 εντολή μερικού ελέγχου προκειμένου να ελεγχτεί ο ..... με ΑΦΜ .....

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του το οποίο περιλαμβάνεται στην από 23-09-2020 έκθεση ελέγχου. Από το πόρισμα προέκυψε ότι ο ..... εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2014. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από τον ..... την χρήση 2014 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., για πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 180.200,00€.

**Β)** Εν συνεχεία ο προϊστάμενος της ιδίας Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την υπ' αριθ. ....../2020 εντολή μερικού ελέγχου προκειμένου να ελεγχτεί η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... λόγω αρμοδιότητάς της. Αρχικά ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε, α) την με αρ. πρωτ: ....../2020 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με την ανωτέρω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την χρήση 2014, καθώς και β) την με αριθμό ....../2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία για την χρήση 2014, από τα οποία διαπιστώθηκαν τα παρακάτω.

Ότι κατά το μήνα Ιούλιο 2014 έλαβε, καταχώρησε στο λογαριασμό γενικής λογιστικής 61.93.00.0057 και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της τρία (3) εικονικά φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας 123.450,00€ έκδοσης ..... Επιπλέον εξέπεσε τον Φ.Π.Α. των παραπάνω τιμολογίων ύψους 28.393,50€ από τον φόρο εισροών της περιοδικής δήλωσης 7ου του 2014.

Περαιτέρω,, κατά το μήνα Αύγουστο 2014 η προσφεύγουσα επιχείρηση, καταχώρησε στο λογαριασμό γενικής λογιστικής 61.93.00.0057 και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της δύο (2) εικονικά φορολογικά παραστατικά του εκδότη ..... καθαρής αξίας 56.750,00€. Επιπλέον εξέπεσε τον Φ.Π.Α. των παραπάνω τιμολογίων ύψους 13.052,50€ από τον φόρο εισροών της περιοδικής δήλωσης 8ου του 2014.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στις 12-10-2020 σε εξουσιοδοτημένο πρόσωπο του διαχειριστή της επιχείρησης 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 η προσφεύγουσα, στις 29-10-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. ....../2020 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 03/11/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογία ΚΦΑΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος και 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

## **ΚΦΑΣ**

- Την υπ' αριθ. ....../2020 (taxis ....../2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρο 7ν.4337/2015), φορολογικής περιόδου 01/01-31/12-2014 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 72.080,00€ (€180.200,00χ 40%), σύμφωνα με την

οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 180.200,00€ πλέον ΦΠΑ 41.446,00€, εκδόσεως από την ατομική επιχείρηση ..... 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, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 46.825,00€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 23.426,00€, ήτοι συνολικού ποσού 44.667,93€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 180.200,00€.

## **ΦΠΑ**

- Την υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 41.446,00€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 20.723,00€, ήτοι συνολικού ποσού 62.169,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 180.200,00€.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, 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) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 20.723,00€ (€41.446,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την αρ. πρωτ. ....../18-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Ότι, οι συναλλαγές που είχε με την ατομική επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. .... είναι πραγματικές, επικαλούμενη την εξ ολοκλήρου εξόφληση των τιμολογίων. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με τις αρ. ....../2015, αρ. ....../2015, αρ. ....../2015, αρ. ....../2015 και αρ...../2015 αποδείξεις είσπραξης - πληρωμής, κατά την περίοδο της επιβολής περιοριστικών μέτρων στις τραπεζικές συναλλαγές (CAPITAL CONTROLS).

-Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) 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, σύμφωνα με την παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:**

*«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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».*

**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 η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.**

**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, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 23-09-2020 Έκθεση Ελέγχου (του εκδότη) και στις από 03-11-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ για τον εκδότη ..... 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:

«.....**Εικονικότητα συναλλαγών**

Ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής υποδομής της ατομικής επιχειρήσεώς του και της ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού, δεν ήταν σε θέση, να εκπληρώσει τις παραπάνω παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών.

Λόγο της μη ανταπόκρισής του στις προσκλήσεις του ελέγχου να θέσει τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης στην διάθεση του ελέγχου και να παρέχει εξηγήσεις σχετικά με τον τρόπο που υποτίθεται ότι παρείχε τις περιγραφόμενες στα παραπάνω παραστατικά υπηρεσίες και αγαθά, αναζητήθηκαν από το έλεγχο τεκμήρια για την δυνατότητα εκτέλεσης των παραπάνω συναλλαγών.

**α. Καταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων.**

Ο εκδότης την χρήση 2014 δήλωνε ως έδρα στην οδό ..... στο ..... Στην συγκεκριμένη διεύθυνση βρίσκεται οικία η οποία δεν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική εγκατάσταση εκτέλεσης τεχνικών εργασιών παρά μόνο για την φύλαξη των βιβλίων του ελεγχόμενου.

Στη χρήση 2014 δεν δήλωνε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση.

Ο εκδότης υπέβαλε στις 13/04/2017, αίτηση παραχώρησης χρήσης στον ..... χώρου στην προβλήτα VI του .....

Σε αυτοψία που διενέργησαν οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης ..... και ..... , στις 10/08/2018 βρέθηκε στο χώρο να λειτουργεί η επιχείρηση του ..... με ΑΦΜ:..... και αντικείμενο εργασιών αμμοβολές χωματουργικά. Ο ..... είναι πατέρας του εκδότη.

Με υπεύθυνη δήλωση, που συμπλήρωσε και υπέγραψε παρουσία του συνεργείου ελέγχου, ο ..... δηλώνει ότι ο χώρος αυτός (στεγασμένος 70,29τμ και υπαίθριος 250,00τμ) είναι μισθωμένος από τον εκδότη και ότι σε αυτόν συστεγάζονται ο ..... και η ..... με ΑΦΜ:..... και αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες.

### **β. Ανυπαρξία μεταφορικών μέσων**

Ο εκδότης έχει στην κατοχή του το Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλ. .... με μικτό βάρος 2.600 κιλά, δεν διαθέτει ούτε διέθετε στην χρήση 2014 άλλα Φ.Ι.Χ. Δεν προέκυψε κατά τον έλεγχο και δεν προσκόμισε ο εκδότης στοιχεία για την χρήση μισθωμένων οχημάτων.

Όπως προκύπτει από τα κατασχεθέντα τιμολόγια σε πολλές από τις παραπάνω περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, ο εκδότης για την εκτέλεση τους θα χρειαζόταν να διέθετε Φ.Ι.Χ. με πολύ μεγαλύτερη μεταφορική ικανότητα για την εκτέλεση τους.

Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του άρθ.14 του Ν.4174/2013 που υπέβαλαν τρίτοι δεν προκύπτει ο εκδότης να έκανε χρήση υπηρεσιών τρίτων για να εξυπηρετήσει το μεταφορικό έργο που απαιτούσαν οι εργασίες που τιμολόγησε.

Σε αρκετά τιμολόγια που έχει εκδώσει μέσα στην χρήση και κατασχέθηκαν από τρίτους, αναφέρεται η χρήση των Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλ. .... και .....

Το Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλ. .... εμφανίζεται, σύμφωνα με το συνδυασμένο ηλεκτρονικό αρχείο των υπουργείων Μεταφορών και Οικονομικών, να ανήκει στην ..... με ΑΦΜ:..... Το όχημα έχει μικτό βάρος 7.490 κιλά τελευταία πληρωμένα τέλη κυκλοφορίας το 2007. Αναζητήθηκε η κα ..... με ΑΦΜ:..... αλλά δεν κατέστη δυνατή η επικοινωνία μαζί της. Ο έλεγχος με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία δεν μπορεί να βεβαιώσει ότι το συγκεκριμένο Φ.Ι.Χ. ήταν λειτουργικό και σε χρήση κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Το Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλ. .... εμφανίζεται, σύμφωνα με το συνδυασμένο ηλεκτρονικό αρχείο των υπουργείων Μεταφορών και Οικονομικών, να ανήκει στην ..... με

**ΑΦΜ:**..... Το όχημα έχει μικτό βάρος 22000 κιλά τελευταία πληρωμένα τέλη κυκλοφορίας το 2004.

Η ..... υπέβαλε υπεύθυνη δήλωση ότι το Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλ. .... βρίσκεται σε ακινησία από 18/02/2006 καθώς του είχε αφαιρεθεί λόγω παράβασης η άδεια κυκλοφορίας από την τροχαία .....

**Αναλυτικά αναφέρει:**

*«Είμαι κάτοχος του οχήματος με αρ. .... Στις 18/02/2006 η τροχαία σταμάτησε το όχημα για έλεγχο με αποτέλεσμα να πάρουν την άδεια κυκλοφορίας.*

*Μετά το περιστατικό αυτό το όχημα ακινητοποιήθηκε στον ..... σε οικόπεδο συγγενικού προσώπου μέχρι τις 17/02/2010 όπου και κόπηκε για παλαιοσίδερα με τα οξυγόνα στον ..... με έδρα ..... με αξία 300,00€ (τριακόσια ευρώ). Οι πινακίδες είναι στην κατοχή μου χωρίς να χρησιμοποιούνται έως και σήμερα.»*

Από τον έλεγχο επιβεβαιώθηκε ότι η άδεια βρίσκεται στην Γενική Διεύθυνση Μεταφορών & Επικοινωνιών ..... από 17/08/2006 λόγω τροχαίας παράβασης (ανασφάλιστο) της 18/02/2006.

**γ. Ανυπαρξία μηχανημάτων έργου και τεχνικού εξοπλισμού.**

Σύμφωνα με τα στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος TAXIS του Υπ. Οικ. ο εκδότης δεν έχει ούτε είχε ποτέ στην κατοχή του αυτοκινούμενα μηχανήματα έργου όπως μηχανοκίνητους φορτωτές, τσάπες, εκσκαφείς, προωθητές κλπ

Ο έλεγχος έστειλε το με αρ. πρωτ...../2018 αίτημα παροχής πληροφοριών προς την Περιφέρεια ....., Διεύθυνση τεχνικών έργων διερευνώντας αν είναι κάτοχος μηχανημάτων έργου. Η Δ/νση τεχνικών έργων με το αρ. πρωτ. ΤΥ ..... έγγραφό της γνωστοποίησε ότι ο εκδότης δεν είναι κάτοχος Μηχανημάτων έργου.

Ο έλεγχος επίσης έστειλε το με αρ. πρωτ...../2019 αίτημα παροχής πληροφοριών προς την Γενική Γραμματεία Υποδομών του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, διερευνώντας αν ο εκδότης είναι κάτοχος μηχανημάτων έργου.

Η Γενική Γραμματεία Υποδομών του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, με το αρ. πρωτ. .... /..... της 21-11-2019 έγγραφό γνωστοποίησε ότι ο εκδότης ουδέποτε έχει απογράψει ή ταξινομήσει Μηχανήματα έργου.

Τόσο στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του άρθ.14 του Ν.4174/2013 όσο και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε ο εκδότης από την έναρξη του δεν προκύπτουν στοιχεία για την αγορά τεχνικού εξοπλισμού και μηχανημάτων έργου.

**δ. Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών.**

Πολλές από τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια απαιτούν για την εκτέλεσή τους την ύπαρξη προσωπικού καθώς δεν είναι εφικτό να εκτελεστούν από ένα μόνο άτομο.

Ο εκδότης δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα καταστάσεις μισθοδοσίας, από τα οποία να προκύπτει ότι απασχολούσε εργάτες και τεχνικό προσωπικό κατάλληλο για την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφει στα εκδοθέντα από αυτόν εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Για την χρήση 2014 δεν έχουν υποβληθεί προσωρινές δηλώσεις ΦΜΥ ή οριστική δήλωση ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ.

Ο έλεγχος έστειλε το με αρ.πρωτ...../2019 αίτημα παροχής πληροφοριών προς τον ΕΝΙΑΙΟ ΦΟΡΕΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ Α τοπικό υποκατάστημα μισθωτών ....., τμήμα εσόδων, σχετικά με το προσωπικό που απασχολούσε ο ελεγχόμενος για την χρήση 2014.

Με το αρ. πρωτ...../2019 έγγραφό του ο ΕΦΚΑ δήλωσε ότι ο εκδότης απογράφηκε ως εργοδότης την 29/06/2016.

Για την χρήση 2014 δεν είχε απογραφή ως εργοδότης και δεν είχε δηλώσει Αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις (ΑΠΔ) για απασχόληση προσωπικού.

**ε. Τραπεζικές συναλλαγές - Στοιχεία εξοφλήσεων από πελάτες.**

Άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών

Ο νόμος 4172/2013 με το άρθρο ορίζει ως μη εκπιπόμενες τις δαπάνες άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Με βάση αυτό θα περίμενε κανείς από μια επιχείρηση με τα μεγέθη των πωλήσεων του εκδότη (βάσει ΜΥΦ τρίτων σύνολο πωλήσεων με ΦΠΑ 879.611,93€), και τα μεγέθη αγορών-δαπανών (βάσει ΜΥΦ τρίτων σύνολο αγορών με ΦΠΑ 0,00€) να παρουσιάζει αντίστοιχα μεγέθη κινήσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς αυτής.

Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη προέκυψαν τα παρακάτω δεδομένα.

Ο εκδότης για την χρήση 2014 είχε ενεργούς και χρησιμοποιούσε τους παρακάτω τραπεζικούς λογαριασμούς.

-Στην ..... τον λογαριασμό με αριθμ ..... και IBAN .....

Ο λογαριασμός παρουσιάζει υπόλοιπο στις 01/01/2014 ύψους 10,28€ και υπόλοιπο στις 31/12/2014 ύψους 4,32€.

Στην χρήση 2014 έγιναν πιστώσεις στον λογαριασμό συνολικού ύψους 78.499,04€.

Στην χρήση 2014 στον λογαριασμό δεν πιστώθηκε το προϊόν καμίας επιταγής.

Στην χρήση 2014 έγιναν χρεώσεις (αναλήψεις) στον λογαριασμό συνολικού ύψους 78.505,01€

-Στην ..... τον λογαριασμό με IBAN .....

Ο λογαριασμός παρουσιάζει υπόλοιπο στις 01/01/2014 ύψους 4,79€ και υπόλοιπο στις 31/12/2014 ύψους 4,79€.

Στην χρήση 2014 έγιναν πιστώσεις στον λογαριασμό συνολικού ύψους 131.145,15€.

Στην χρήση 2014 στον λογαριασμό δεν πιστώθηκε το προϊόν καμίας επιταγής.

Στην χρήση 2014 έγιναν χρεώσεις (αναλήψεις) στον λογαριασμό συνολικού ύψους 131.145,15€.

### Τραπεζικές επιταγές

Ο εκδότης εκτός από τραπεζικές καταθέσεις έλαβε και τραπεζικές επιταγές από τους λήπτες των παραστατικών που εξέδωσε. Συνολικά από στοιχεία που προσκόμισαν οι αντισυμβαλλόμενοι προκύπτει ότι έλαβε 24 επιταγές συνολικής αξίας 181.293,66€(βλέπε σελ 12,13 από την έκθεση ελέγχου του εκδότη).

Ζητήθηκαν στοιχεία από τις τράπεζες για το πρόσωπο που εισέπραξε τις 24 επιταγές.

Απαντήσεις και στοιχεία στάλθηκαν από τις τράπεζες ....., ..... και ..... και προέκυψαν τα παρακάτω:

-Η επιταγή της ..... με αρ. .... αξίας 1.666,52 € που εκχωρήθηκε από την επιχείρηση ....., σύμφωνα με στοιχεία από τρέχουσα έρευνα της Δ.Ο.Υ. για την ....., εισπράχθηκε από την κα. ...., η οποία είναι σύζυγος του κ. .... λογιστή της ελεγχόμενης επιχείρησης. Κατόπιν τηλεφωνική επικοινωνίας της Δ.Ο.Υ. με την ίδια δήλωσε ότι εισέπραξε την επιταγή ως εξυπηρέτηση για λογαριασμό της .....

-Η επιταγή ..... με αρ. .... αξίας 2.920,11€ που εκχωρήθηκε από την επιχείρηση ....., σύμφωνα με στοιχεία από τρέχουσα έρευνα της Δ.Ο.Υ. για την ....., εισπράχθηκε από την κα. .... με ΑΦΜ ..... η οποία είναι αντιπρόεδρος της .....

-Η επιταγή της ..... με αρ. .... αξίας 4.799,52 € που εκχωρήθηκε από την επιχείρηση ....., σύμφωνα με στοιχεία από τρέχουσα έρευνα της Δ.Ο.Υ. για την ....., εισπράχθηκε από την κα. .... με ΑΦΜ ..... η οποία είναι αντιπρόεδρος της .....

-Η επιταγή της ..... με αρ. .... που εκχωρήθηκε από την επιχείρηση ..... δεν εισπράχθηκε σύμφωνα με στοιχεία που ζητήθηκαν από την τράπεζα.

-Η επιταγή της ..... αρ. .... που εκχωρήθηκε από την επιχείρηση ....., σύμφωνα με στοιχεία που ζητήθηκαν από την τράπεζα, εισπράχθηκε ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ από τον .....

-Η επιταγή της ..... με αρ. .... που εκχωρήθηκε από την επιχείρηση ....., σύμφωνα με στοιχεία που ζητήθηκαν από την τράπεζα, εισπράχθηκε ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ από τον .....

Από τα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) πωλήσεων του εκδότη, που κατέσχεσε ο έλεγχος από τρίτους, φέρουν την ένδειξη εξόφλησης μετρητοίς αν και η αξία αυτών είναι άνω των 500,00€

| ΗΜΕΡ.      | ΠΑΡΑΣΤ/ΚΟ | ΑΦΜ   | ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΚΑΘ. ΑΞΙΑ   | ΦΠΑ        |
|------------|-----------|-------|----------|-------------|------------|
| 11/07/2014 | .....     | ..... | .....    | 5.320,00 €  | 1.223,60 € |
| 14/08/2014 | .....     | ..... | .....    | 2.614,00 €  | 601,22 €   |
| 05/05/2014 | .....     | ..... | .....    | 13.000,00 € | 2.990,00 € |
| 10/05/2014 | .....     | ..... | .....    | 13.000,00 € | 2.990,00 € |
| 15/05/2014 | .....     | ..... | .....    | 15.600,00 € | 3.588,00 € |
| 20/05/2014 | .....     | ..... | .....    | 11.700,00 € | 2.691,00 € |
| 20/05/2014 | .....     | ..... | .....    | 13.000,00 € | 2.990,00 € |
| 20/08/2014 | .....     | ..... | .....    | 1.500,00 €  | 345,00 €   |
| 30/08/2014 | .....     | ..... | .....    | 2.000,00 €  | 460,00 €   |
| 10/09/2014 | .....     | ..... | .....    | 1.800,00 €  | 414,00 €   |
| 10/09/2014 | .....     | ..... | .....    | 3.000,00 €  | 690,00 €   |
| 12/09/2014 | .....     | ..... | .....    | 7.000,00 €  | 1.610,00 € |
| 14/09/2014 | .....     | ..... | .....    | 7.000,00 €  | 1.610,00 € |
| 15/09/2014 | .....     | ..... | .....    | 1.500,00 €  | 345,00 €   |
| 15/09/2014 | .....     | ..... | .....    | 7.500,00 €  | 1.725,00 € |
| 08/10/2014 | .....     | ..... | .....    | 13.000,00 € | 2.990,00 € |
| 15/10/2014 | .....     | ..... | .....    | 11.000,00 € | 2.530,00 € |
| 25/10/2014 | .....     | ..... | .....    | 8.750,00 €  | 2.012,50 € |
| 20/05/2014 | .....     | ..... | .....    | 5.000,00 €  | 1.150,00 € |
| 05/06/2014 | .....     | ..... | .....    | 5.000,00 €  | 1.150,00 € |
| 10/06/2014 | .....     | ..... | .....    | 5.000,00 €  | 1.150,00 € |
| 15/06/2014 | .....     | ..... | .....    | 5.000,00 €  | 1.150,00 € |
| 12/09/2014 | .....     | ..... | .....    | 6.000,00 €  | 1.380,00 € |
| 28/09/2014 | .....     | ..... | .....    | 10.800,00 € | 2.484,00 € |

|            |       |       |       |            |            |
|------------|-------|-------|-------|------------|------------|
| 10/12/2014 | ..... | ..... | ..... | 9.000,00 € | 2.070,00 € |
| 25/12/2014 | ..... | ..... | ..... | 8.000,00 € | 1.840,00 € |

Γενικότερα από τους πελάτες του εκδότη και τα στοιχεία και παραστατικά που κατασχέθηκαν από αυτούς προέκυψαν τα παρακάτω σχετικά με τις εξοφλήσεις των τιμολογίων που εξέδωσε ο εκδότης.

.....

Στην επιχείρηση ..... με ΑΦΜ: ..... εξέδωσε πέντε (5) Τιμολόγια Παροχή Υπηρεσιών συνολικής αξίας 180.200,00€ μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ. Στα τιμολόγια αναγράφεται ότι εκδόθηκαν με πίστωση. Τόσο ο εκδότης όσο και η ..... δεν προσκόμισαν αποδεικτικά για τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων αυτών. Επιπλέον από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη δεν προέκυψαν καταθέσεις από ..... για την εξόφληση των τιμολογίων.

.....

#### στ. Ανυπαρξία αγορών και δαπανών.

Ο εκδότης δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία του. Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του άρθ.14 του Ν.4174/2013 που υπέβαλε ο ίδιος προκύπτει ότι έχει λάβει δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία εξόδων από τον πατέρα του ..... .

Ο αντισυμβαλλόμενος ..... δεν έχει δηλώσει, στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του άρθ.14 του Ν.4174/2013 για την χρήση 2014, συναλλαγές με τον εκδότη.

Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του άρθ.14 του Ν.4174/2013 που δήλωσαν τρίτοι προκύπτουν οι παρακάτω δαπάνες – αγορές:

| ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΞΟΔΩΝ ..... ΑΠΟ ΜΥΦ ΤΡΙΤΩΝ |          |          |         |             |      |
|---------------------------------------|----------|----------|---------|-------------|------|
| ΑΦΜ                                   | ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΑΞΙΑ     | ΦΠΑ     | ΤΡΙΜΗΝΟ ΜΥΦ | Φ.Σ. |
| .....                                 | .....    | 255,00 € | 33,15 € | 12          | 12   |
| .....                                 | .....    | 40,48 €  | 9,32 €  | 3           | 3    |

|       |       |                 |                |   |           |
|-------|-------|-----------------|----------------|---|-----------|
| ..... | ..... | 11,38 €         | 2,62 €         | 3 | 3         |
| ..... | ..... | 180,00 €        | 41,40 €        | 3 | 3         |
| ..... | ..... | 24,39 €         | 5,61 €         | 9 | 9         |
|       |       | <b>511,25 €</b> | <b>92,10 €</b> |   | <b>30</b> |

Καμία από τις παραπάνω επιχειρήσεις δεν εμπορεύεται οικοδομικά υλικά, είδη τα οποία αναγράφει ο εκδότης στα τιμολόγια δελτία αποστολής που έχει εκδώσει.

Η αξία των δηλωθέντων από τρίτους αγορών – εξόδων ύψους 511,25€ σε σύγκριση με τα ποσά που έχει τιμολογήσει ο εκδότης για την χρήση 2014 (πωλήσεις) ύψους 715.131,65€ βρίσκεται σε εμφανή δυσαναλογία.

Σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος θεωρεί το σύνολο των εκατό επτά (107) φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο εκδότης για την χρήση 2014, συνολικής αξίας 715.131,65 €, ως εικονικά.

#### ζ. Πρόσθετα στοιχεία από αντισυμβαλλόμενους

α) Για την χρήση 2014 ο εκδότης, εξέδωσε δύο (2) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τον ..... με ΑΦΜ:.....

Μετά από έλεγχο της Δ.Ο.Υ., ο ..... δήλωσε ότι έχει απολέσει τα παραστατικά και προχώρησε πριν τον έλεγχο στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Εισοδήματος και ΦΠΑ στις οποίες είχε αφαιρέσει τα εν λόγω παραστατικά δαπανών.

β) Για την χρήση 2014 ο εκδότης εξέδωσε εννέα (9) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ: .....

Η επιχείρηση ..... προχώρησε πριν τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Εισοδήματος και ΦΠΑ στις οποίες είχε αφαιρέσει τα εν λόγω παραστατικά δαπανών.

Σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος θεωρεί το σύνολο των εκατό επτά (107) φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο εκδότης για την χρήση 2014, συνολικής αξίας 715.131,65 €, ως εικονικά.

Σημειώνεται ότι για την χρήση 2013 καταλογίσθηκαν σε βάρος του εκδότη πρόστιμα για παραβάσεις έκδοσης πενήντα τριών (53) εικονικών φορολογικών παραστατικών καθώς και ο φόρος και τα πρόστιμα που προβλέπονταν για τις αντίστοιχες φορολογίες εισοδήματος, ΦΠΑ.

Ο εκδότης δεν κατέθεσε ούτε γραπτά ούτε προφορικά κάποιο υπόμνημα με τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου ούτε άσκησε ενδικοφανή προσφυγή επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου για την χρήση 2013.

#### η) Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος

Για την χρήση 2014 ο εκδότης έχει υποβάλει την με αριθμ..... δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπα Ε1 και Ε3).

Σύμφωνα με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει και τα σχετικά έντυπα αυτής, ο εκδότης δήλωσε τα παρακάτω:

| <b>Δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2014</b>              |            |
|--------------------------------------------------------|------------|
| Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματικά δραστηριότητα 2014 | 70.115,00€ |
| Διάφορα έξοδα                                          | 20.516,60€ |
| Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα          | 49.598,40€ |
| Φόροι που παρακρατήθηκαν                               | 12.623,27€ |

Ο εκδότης δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία για την χρήση 2014 όπως του ζητήθηκε με δύο προσκλήσεις (βάσει του αρ.14 του Ν.4174) οι οποίες στάλθηκαν με συστημένη επιστολή στην διεύθυνση της έδρας του που αποτελεί και την κατοικία του.....»

#### 1.

Επειδή, στις από 03-11-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ για την λήπτρια επιχείρηση ..... αναφέρεται ότι:

«..... η προσφεύγουσα προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία για την χρήση 2014, από τα οποία διαπιστώθηκαν τα παρακάτω.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το μήνα Ιούλιο 2014 έλαβε, καταχώρησε στο λογαριασμό γενικής λογιστικής 61.93.00.0057 και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της τρία (3) εικονικά φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας 123.450,00€ έκδοσης ..... Επιπλέον εξέπεσε τον Φ.Π.Α. των παραπάνω τιμολογίων ύψους 28.393,50€ από τον φόρο εισροών της περιοδικής δήλωσης 7ου του 2014.

Αναλυτικά:

| ΗΜΕΡ/ΝΙΑ   | ΠΑΡ/ΚΟ | ΑΦΜ   | ΕΚΔΟΤΗΣ       | ΚΑΘ ΑΞΙΑ          | ΦΠΑ              |
|------------|--------|-------|---------------|-------------------|------------------|
| 02/07/2014 | .....  | ..... | .....         | 14.850,00 €       | 3.415,50 €       |
| 10/07/2014 | .....  | ..... | .....         | 87.500,00 €       | 20.125,00 €      |
| 15/07/2014 | .....  | ..... | .....         | 21.100,00 €       | 4.853,00 €       |
|            |        |       | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>123.450,00</b> | <b>28.393,50</b> |

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, κατά το μήνα Αύγουστο 2014 καταχώρησε στο λογαριασμό γενικής λογιστικής 61.93.00.0057 και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της δύο (2) εικονικά φορολογικά παραστατικά του εκδότη ..... καθαρής αξίας 56.750,00€. Επιπλέον εξέπεσε τον

Φ.Π.Α. των παραπάνω τιμολογίων ύψους 13.052,50€ από τον φόρο εισροών της περιοδικής δήλωσης 8ου του 2014.

Αναλυτικά:

| ΗΜΕΡ/ΝΙΑ   | ΠΑΡ/ΚΟ | ΑΦΜ   | ΕΚΔΟΤΗΣ       | ΚΑΘ ΑΞΙΑ         | ΦΠΑ              |
|------------|--------|-------|---------------|------------------|------------------|
| 10/08/2014 | .....  | ..... | .....         | 15.750,00        | 3.622,50         |
| 17/08/2014 | .....  | ..... | .....         | 41.000,00        | 9.430,00         |
|            |        |       | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>56.750,00</b> | <b>13.052,50</b> |

.....».

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 23-09-2020 Έκθεση Ελέγχου (του εκδότη) και στις από 03-11-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποίο είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που είχε με την ατομική επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. .... είναι πραγματικές, επικαλούμενη την εξ ολοκλήρου εξόφληση των τιμολογίων. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με τις αρ. .... /2015, αρ. .... /2015, αρ. .... /2015, αρ...../2015 και αρ...../2015 αποδείξεις είσπραξης – πληρωμής, κατά την περίοδο της επιβολής περιοριστικών μέτρων στις τραπεζικές συναλλαγές (CAPITAL CONTROLS).

Από τον φάκελο της υπόθεσης και συγκεκριμένα από τις 03-11-2020 εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι:

Σύμφωνα, με την ΠΟΛ 1143/03-07-2015 έγινε δεκτό από τη Διοίκηση ότι οι δαπάνες που (Αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονική διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α 728.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα, έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικοί στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.

Με την ανωτέρω ΠΟΛ, ορίζεται η δυνατότητα μη χρήσης τραπεζικού μέσου πληρωμής, για εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28/06/2015, καθώς, το κλείσιμο των τραπεζικών ιδρυμάτων εκείνη την περίοδο. επέβαλλε την διευκόλυνση των συναλλασσομένων να εξοφλούν τιμολόγια κατ' εξαίρεση τοις μετρητοίς, αφού δεν ήταν ανοικτές οι τράπεζες. Η εξαίρεση αυτή, όπως είναι προφανές, θεσπίστηκε για να δώσει εναλλακτική λύση στους συναλλασσόμενους και

σαφώς για να μην σταματήσει να λειτουργεί η οικονομία, κατά το βραχύ αυτό χρονικό διάστημα που δεν λειτουργούσαν οι τράπεζες. Το γεγονός ότι η συγκεκριμένη ΠΟΛ δεν αναφέρει την αφετηρία έκδοσης στοιχείων (αναφέρει μόνο τη λήξη αυτής), αποτελεί κενό στην απόφαση, το οποίο η προσφεύγουσα επιχειρεί να εκμεταλλευτεί για λογαριασμό της. Σε καμία ωστόσο περίπτωση δεν μπορούμε να θεωρήσουμε ότι όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά το προηγούμενο χρονικό διάστημα έως την 28.6.2015 (του 2013, του 2014 κλπ), μπορούσαν να εξοφληθούν τοις μετρητοίς.

Περαιτέρω, από την καρτέλα του προμηθευτή ....., φαίνεται ότι κατά το έτος 2014 η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε δύο (2) επιταγές σε διαταγή ..... με αριθμό ..... και ..... αξίας 6.000,00€ έκαστη, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν ποτέ, καθώς επιστράφηκαν κατά την ημερομηνία λήξης τους στην προσφεύγουσα και στις 31/10/2014 εμβάστηκε ποσό 6.000,00€, το οποίο όμως πάλι δεν κατέληξε ποτέ σε λογαριασμό του ..... (η πληροφορία ότι δεν κατέληξε σε λογαριασμό του ..... αντλείται από την άρση του τραπεζικού απορρήτου του εκδότη).

Από την καρτέλα του ίδιου προμηθευτή φαίνεται ότι κατά το έτος 2015 η προσφεύγουσα επιχείρηση τον εξόφλησε εξ' ολοκλήρου εντός του έτους 2015, τοις μετρητοίς, κατά τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας.

-Ο έλεγχος έκρινε με βάση όλα τα ευρήματα ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εξόφλησης του εκδότη με μετρητά, δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, διότι από τα παραστατικά που εξέδωσε ο εκδότης ..... με ΑΦΜ ..... φαίνεται ότι χωρίς να λάβει προκαταβολή ή έναντι λογαριασμού για ένα ολόκληρο ημερολογιακό έτος - προμηθεύτηκε και χρηματοδότησε με δικούς του πόρους, την αγορά των παρακάτω οικοδομικών υλικών:

-3.300 κυβικά βιομηχανικού μπετόν (ΤΠΥ .....)

-1.750 κυβικά οπλισμένου μπετόν (ΤΠΥ .....)

-630 κυβικά άοπλου μπετόν (ΤΠΥ .....)

-Μπετόν για την κατασκευή κτίσματος 350 τ.μ. (ΤΠΥ .....)

-Υλικά για σοβάτισμα 1.500 τ.μ. κτίσματος (ΤΠΥ .....)

-1.100 τ.μ. γυψοσανίδες (ΤΠΥ .....)

-Χρώματα για χρωματισμό συνολικής επιφάνειας 32.000 τ.μ.

-Λαμβάνοντας υπόψη ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση (.....)

-«παρείχε» υπηρεσίες με τα υλικά ύψους 180.200,00€ πλέον Φ.Π.Α., χωρίς να αποζημιωθεί σε διάστημα ενός έτους τουλάχιστον για τα υλικά που χρησιμοποίησε, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη πρακτική και λογική της αγοράς και:

-έχει κριθεί από έλεγχο της Δ.Ο.Υ., για το σύνολο των συναλλαγών της ως εικονική επιχείρηση.

Τα ελεγκτικά όργανα έκριναν ότι οι εγγραφές εξόφλησης των φορολογικών παραστατικών κατά την περίοδο της τραπεζικής αργίας του έτους 2015 με αποδείξεις πληρωμής, είναι πλασματικές και

ανύπαρκτες και αποτελούν λογιστικό τέχνασμα προκειμένου να διαγραφεί από τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης η υποχρέωση προς τον ..... , και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 23-09-2020 Έκθεση Ελέγχου (του εκδότη) και στις από 03-11-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 03-11-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. .... /18-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των υπ' αριθ. .... /..... /2020, ..... /2020, ..... /2020, ..... /..... /2020 πράξεων.

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

### **Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Φ.Α.Σ.**

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2014 [(υπ' αριθ. .... /..... /2020)]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: €180.200,00χ 40%)=72.080,00€

### **Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος**

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ(υπ' αριθμ. .... /2020) | 2014      |
|----------------------------------------|-----------|
| Διαφορά φόρου εισοδήματος              | 46.852,00 |

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017) | 23.426,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>70.278,00</b> |

### Γ) Φ.Π.Α.

|                                                 |                  |
|-------------------------------------------------|------------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ. ....../2020)</b> | <b>2014</b>      |
| Διαφορά φόρου                                   | 41.446,00        |
| Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)         | 20.723,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                      | <b>62.169,00</b> |

### Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017) (υπ' αριθ. ....../...../2020)

Φορολογική περίοδος 1/01-31/12/2014

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€41.446,00x50%)= **20.723,00€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**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.