



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδι- : 176 71 - Καλλιθέα
κας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 22/ 10/ 2021

Αριθμός Απόφασης 3215

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τis διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 12-03-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ, κάτοικος, ΤΚ, κατά:

-Της υπ. αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

- Της υπ. αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

-Της υπ. αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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 12-03-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, 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. Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαβίβασε, α) το με αρ. πρωτ...../2020 Δελτίο Πληροφοριών και β) την από 03-09-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2020), που αφορούσαν την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα οποία αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών και συγκεκριμένα για την χρήση 2014, πεντακόσια εξήντα τέσσερα (564) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.616.341,94€ πλέον ΦΠΑ 371.758,64€, για την χρήση 2015, επτακόσια είκοσι οκτώ (728) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 881.003,15€ πλέον ΦΠΑ 202.630,72€ και για την χρήση 2016 επτακόσια επτά (707) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 495.271,39€ πλέον ΦΠΑ 116.496,72€. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, για την χρήση 2014, περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση Τ. με ΑΦΜ, για δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 5.427,50€.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, διενήργησε έλεγχο, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12-2014 με την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω (Δελτίο Πληροφοριών και έκθεση ελέγχου) και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 25-11-2020, στον νόμιμο εξουσιοδοτούμενο υπάλληλο του λογιστηρίου της επιχείρησης του, το με υπ' αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 08-12-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημα σε απάντηση του. Επίσης προσκόμισε και τα εξής στοιχεία:

-Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της του εκδότη (αρ. λογ.) όπου απεικονίζονται οι ανωτέρω καταθέσεις του

-Απόφαση Έγκρισης Επενδυτικού Σχεδίου με Αριθμό Πρωτοκόλλου: και με θέμα: «Έγκριση επενδυτικού σχεδίου στο Μέτρο του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδας 2007- 2013 (ΠΑΑ) του Υπ. Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων» για την επιχείρηση «.....» με Κωδικό Επενδυτικού Σχεδίου:

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα υπομνήματα του προσφεύγοντα, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 21/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογία ΚΦΑΣ, 2)Φορολογίας εισοδήματος και 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4)Προστίμου ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω Πράξεις:

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Σημειώνεται ότι από την Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί αρχικά η υπ' αριθμό/2020 εντολή μερικού διασταυρωτικού ελέγχου για τις διαχειριστικές περιόδους από 01-01-2014 έως 31-12-2015. Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου και σύμφωνα με την από 31/08/2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων είχε προσκομίσει τα εξής:

-Το βιβλίο εσόδων – εξόδων των χρήσεων 2014 -2015.

-Δύο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με Α.Φ.Μ.: (ένα της χρήσης 2014 και το άλλο της χρήσης 2015) τα οποία και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμό/2020 Έκθεση Κατάσχεσης.

-Αντίγραφα καταθετηρίων της με ημερομηνίες 04-07-2014, 04-12-2015, 04-02-2015 και 04-12-2015 για αξίες 2.915,00€, 5.000,00€, 2.945,13€ και 7.420,72€.

-Ιδιωτικό Συμφωνητικό ημερομηνίας 02-12-2015 με α/α γνωστοποίησης στη ΔΟΥ/2015.

-Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος εργολάβων για τον μήνα Δεκέμβριο 2015 καθώς και αντίγραφο αποδεικτικού πληρωμής του παρακρατούμενου φόρου.

Κ.Φ.Α.Σ.

-Την υπ. αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.085,50€ (5.427,50€.χ 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συγκεκριμένα τα α) ΤΔΑ Νο/2014 καθαρής αξίας 2.369,50€ και β) ΤΔΑ Νο/2014 καθαρής αξίας 3.058,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 5.427,50€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

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 του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 1.248,32€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 374,50€, ήτοι συνολικού ποσού 1.622,82€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολική καθαρή αξία 5.427,50€

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) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 624,17€ (€1.248,34χ50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη. Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί σε αντίθεση με την υπ' αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και την ΠΟΛ 1071/2015.....

- Ότι αν και είχε κριθεί η εκδότρια ατομική επιχείρηση (λανθασμένα κατά την άποψή του) ως συναλλακτικά ανύπαρκτη, πρέπει να απαλλαγεί από πάσα φορολογική κύρωση και καταλογισμό καθώς τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο της εκδότριας ατομικής επιχείρησης.

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 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 παράγραφο 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).

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).

A. Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 03-09-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και στις από 21-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για τον εκδότη με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

..... α) Καταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

Ο έλεγχος δεν δύναται να διενεργήσει αυτοψία στην επαγγελματική εγκατάσταση καθώς έχει γίνει διακοπή των εργασιών. Ωστόσο διαπιστώθηκε ότι ως έδρα της παραπάνω δραστηριότητάς της έχει δηλωθεί επαγγελματική εγκατάσταση στην οδό Από το πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης δεν έχει υποβάλει ποτέ δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, άρα δεν έχει ακίνητα στην κατοχή του και συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο. Επίσης στο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3) με αρ...../14 που υποβλήθηκε για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013) δεν είναι συμπληρωμένος ο πίνακας Ε, όπου απεικονίζονται τα ενοίκια που καταβλήθηκαν, συνεπώς δεν εκμισθώθηκε χώρος για την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας. Τέλος από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας δεν εντοπίστηκαν μισθωτήρια που να έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά ούτε έχει καταχωρηθεί προγενέστερο μισθωτήριο συμβόλαιο στο σύστημα NeoTaxis της Δ.Ο.Υ.

β) Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα μεταφορικών μέσων ή μεταφορά μέσω τρίτων.

Η ατομική επιχείρηση κατά την χρήση 01/01/2013-31/12/2013 είχε στην κατοχή της δύο επιβατικά αυτοκίνητα. Το με αρ. κυκλοφορίας το οποίο βρίσκεται σε ακουσία ακινησία από 02/11/2015 και το με αρ. κυκλοφορίας που βρίσκεται σε ακούσια ακινησία από 20/12/2017.

Συνεπώς η ατομική επιχείρηση διαθέτει ιδιόκτητα μεταφορικά που είναι αντικειμενικά αδύνατο να εκτέλεσαν τις μεταφορές εμπορευμάτων (σίδηρο, τσιμέντο κ.α.) που αναφέρονται στα τιμολόγια.

Σε κάποια Δ.Α. – Τιμολόγια αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας φορτηγό το οποίο ανήκει στον με ΑΦΜ:....., με τον οποίο όμως δεν φαίνεται να υπάρχει καμία οικονομική συναλλαγή.

γ) Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα τεχνικού εξοπλισμού.

Η ατομική επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων συνεπώς δεν έχει στην διάθεσή του ούτε παραστατικά για αγορά παγίων ούτε το μητρώο παγίων. Ο έλεγχος αναζήτησε επίσης από το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών, από το Τμήμα Μητρώου Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης την τυχόν δήλωση μηχανημάτων έργων της ατομικής επιχείρησης και έλαβε αρνητική απάντηση (αρ. εισερ. πρωτ./2019).

δ) Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών.

Στα συμφωνητικά για την εκτέλεση των έργων που προσκομίστηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους, αναφέρουν ότι η δαπάνη προσωπικού βαρύνει την ατομική επιχείρηση. Ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο αναζήτησε από τον ΕΦΚΑ την καρτέλα εργοδότη και τις αναλυτικές Α.Π.Δ. που έχει καταθέσει η ατομική επιχείρηση. Ως απάντηση στο προαναφερθέν έγγραφο στάλθηκε το με αρ. πρωτ...../19 έγγραφο που αναφέρει ότι «ο συγκεκριμένος εργοδότης είναι ανυπόγραφος στο ΙΚΑ και επομένως δεν υπάρχει απασχόληση προσωπικού».

Συνεπώς η ατομική επιχείρηση, δεν διαθέτει προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφει στα τιμολόγια της.

ε) Ανυπαρξία αγορών και δαπανών

Η ατομική επιχείρηση για τις χρήσεις 2014-2015-2016 έχει υποβάλει ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών).

Για τη χρήση 2014 στις υποβληθείσες καταστάσεις δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες, έξοδα, ούτε αγορές ενώ έχουν καταχωρηθεί έσοδα αξίας 1.616.341,90€ πλέον ΦΠΑ 371.773,83€. Από τη διασταύρωση που διενεργήθηκε με τις καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλομένων δεν προέκυψαν διαφορές.

Για την χρήση 2015 στις υποβληθείσες καταστάσεις δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες, ούτε αγορές ωστόσο έχουν καταχωρηθεί έξοδα ύψους 477,69€ πλέον ΦΠΑ 109,88€ και έσοδα αξίας 854.212,78€ πλέον ΦΠΑ 196.435,59€. Από τη διασταύρωση που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι στην συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων έχουν καταχωρηθεί ποσά αξίας 851.512,78€ πλέον ΦΠΑ 195.814,59€.

Για τη χρήση 2016 στις υποβληθείσες καταστάσεις δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες, έξοδα, ούτε αγορές ενώ έχουν καταχωρηθεί έσοδα αξίας 490.192,50€ πλέον ΦΠΑ 114.655,53€. Από τη διασταύρωση που διενεργήθηκε με τις καταστάσεις αντισυμβαλλομένων διαπιστώθηκε **διαφορά ύψους 5.200,00€ πλέον ΦΠΑ 1.248,00€**. Συνολικά στην συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων έχουν καταχωρηθεί ποσά αξίας 495.392,50€ πλέον ΦΠΑ 116.256,79€.

Τέλος διευκρινίζεται ότι από τη διασταύρωση που διενεργήθηκε στις καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλομένων (ήτοι έξοδα για τον εκδότη), διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν εγγραφές σε καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις.

στ) Για να δοθεί ακόμη μεγαλύτερη νομιμοφάνεια έχει παρακρατηθεί και έχει καταβληθεί από κάποιες λήπτριες επιχειρήσεις και για λογαριασμό της ατομικής επιχείρησης ο απαιτούμενος στις περιπτώσεις τεχνικών έργων φόρος 3% και της έχουν δοθεί οι σχετικές ετήσιες βεβαιώσεις παρακρατηθέντος φόρου προκειμένου η εκδότρια να τον εκπέσει. Προφανώς η επιβάρυνση από τις λήπτριες επιχειρήσεις του φόρου, είναι ασυγκρίτως μικρότερη από τα οφέλη που αποκόμισαν από την ισόποση κατά τα ποσά των τιμολογίων μείωση των φορολογητέων εσόδων και την έκπτωση του ΦΠΑ των εισροών.

ε) Κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, αντισυμβαλλόμενοι με τον εκδότη προέβησαν στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ, αφαιρώντας την αξία των ληφθέντων παραστατικών.

ζ) Πληρωμή από πελάτες

Στις περισσότερες των περιπτώσεων οι πληρωμές γίνονται τοις μετρητοίς καθώς πρόκειται για φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας έως 500€. Για τις περιπτώσεις που οι αντισυμβαλλόμενοι ισχυρίστηκαν ότι εξόφλησαν την ατομική επιχείρηση με επιταγές ο έλεγχος απέστειλε συστημένες επιστολές στις τράπεζες προκειμένου να αναζητηθούν όλες οι επιταγές πληρωμής της ατομικής επιχείρησης από τους πελάτες του και να αναζητηθεί από τις Τράπεζες, αν πράγματι έχουν εισπραχθεί οι επιταγές και από ποιόν.

Συγκεκριμένα στάλθηκαν τα εξής:

Στην τα με αρ. πρωτ. /2020 και /2020 έγγραφα στην τα έγγραφα με αρ. πρωτ. /2020 και /2020 έγγραφα στην με αρ. πρωτ. /2020 και /2020 έγγραφα, στην το με αρ. πρωτ. /2020 και /2020 και στην το με αρ. πρωτ. /2020 έγγραφο.

Από τις απαντήσεις των τραπεζών που έχουν παραληφθεί έως τη σύνταξη της παρούσας, διαπιστώθηκε ότι στην πλειονότητα των εξοφληθέντων επιταγών ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων δεν είναι ο ίδιος με τον φερόμενο εκδότη των τιμολογίων. Έτσι εμφανίζονται τρίτα πρόσωπα να εισπράττουν ως τελικοί αποδέκτες χωρίς να υπάρχει εμφανής εμπορική σχέση που

να τους συνδέει.

- Συναλλαγές εκδότη με αντισυμβαλλόμενους.

Όπως προαναφέρθηκε ο εκδότης δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Από τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν συγκεντρώθηκαν τα στοιχεία των πελατών του εκδότη. Στοιχεία για τους προμηθευτές δεν υπάρχουν, αφού δεν υποβλήθηκαν στις αντίστοιχες καταστάσεις. Οι πελάτες της ανά ελεγχόμενη χρήση όπως αυτοί εμφανίζονται στις ΜΥΦ, του εκδότη και των αντισυμβαλλομένων, που απεικονίζονται, βλέπε έκθεση ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, για τις χρήσεις 2014, 2015 & 2016 ο έλεγχος κατέληξε στις διαπιστώσεις:

-Ο εκδότης δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της.

- Ο εκδότης δεν διέθετε ιδιόκτητες, ούτε εμφανίζεται να εκμισθώνει, επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Δεν έχουν κατατεθεί μισθωτήρια στο taxis ούτε ηλεκτρονικά μισθωτήρια εμφανίζονται στο σύστημα

-Δεν είχε στην κατοχή του τα κατάλληλα μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα τιμολόγια (π.χ. σίδερα, πέτρα κ.α.)

-Σύμφωνα με το αρ. εισερ. Πρωτ...../19, του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, Τμήμα Μητρώου Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης Τύπων, ο εκδότης δεν φαίνεται να έχει στην κατοχή του Μηχάνημα Έργου.

-Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./19 του ΕΦΚΑ, δεν απασχόλησε προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών.

-Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά αγορών, ούτε εμφανίζεται ως πελάτης σε καταστάσεις αγορών – πωλήσεων.

-Αναφορικά με τις πληρωμές στις περισσότερες των περιπτώσεων γίνονται τοις μετρητοίς καθώς πρόκειται για παραστατικά αξίας μικρότερης ή ίσης των 500€, ενώ στις περιπτώσεις όπου η εξόφληση έγινε με επιταγές διαπιστώθηκε ότι ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων δεν είναι ο ίδιος με τον φερόμενο εκδότη των τιμολογίων και δεν υπάρχει εμφανής εμπορική σχέση που να τους συνδέει.

-Για να δοθεί ακόμη μεγαλύτερη νομιμοφάνεια έχει παρακρατηθεί και έχει καταβληθεί από κάποιες λήπτριες επιχειρήσεις και για λογαριασμό του εκδότη, ο απαιτούμενος στις περιπτώσεις τεχνικών έργων φόρος 3% και της έχουν δοθεί οι σχετικές ετήσιες βεβαιώσεις παρακρατηθέντος φόρου προκειμένου ο εκδότης να τον εκπέσει. Προφανώς η επιβάρυνση από τις λήπτριες επιχειρήσεις του φόρου, είναι ασυγκρίτως μικρότερη από τα οφέλη που αποκόμισαν από την ισόποση κατά τα ποσά

των τιμολογίων μείωση των φορολογητέων εσόδων και την έκπτωση του ΦΠΑ των εισροών.

-Κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι κάτωθι αντισυμβαλλόμενοι προέβησαν στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ, αφαιρώντας την αξία των ληφθέντων παραστατικών.

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΛΗΠΤΗ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟ- ΛΟΓΙΩΝ 2014	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟ- ΛΟΓΙΩΝ 2015
1			170.703,60	
2			77.000,00	
3			35.555,32	
4			8.810,00	
5				58.590,00
6				17.881,00
7				2.875,42
	ΣΥΝΟΛΟ		292.068,92	79.346,42

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει:

ότι ο εκδότης δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, αντίθετα δημιουργήθηκε αποκλειστικά για την έκδοση, διακίνηση και εμπορία κατ' εξακολούθηση και κατά σύστημα, φορολογικών στοιχείων, με σκοπό την παράνομη ωφέλεια και τον προσπορισμό του συνόλου του ΦΠΑ που δεν απέδιδε στο Δημόσιο. Συνεπώς η ατομική επιχείρηση του εκδότη είναι επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτη και εικονική επιχείρηση.

Μοναδικός σκοπός της ατομικής επιχείρησης, είναι η έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων και η διακίνηση τους προς διάφορους λήπτες (επιχειρήσεις) ώστε να αποκτήσουν οικονομικό όφελος σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου (ελάχιστη ή μηδενική καταβολή ΦΠΑ και μείωση φορολογητέων εσόδων).

Η ατομική επιχείρηση – ΑΦΜ εξέδωσε:

Για την **χρήση 2014** συνολικά 564 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.616.341,94€ πλέον ΦΠΑ 371.758,64€, ήτοι συνολικής αξίας 1.988.100,58€ όπως αναγράφονται αναλυτικά στο κεφάλαιο: ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ.

Για την **χρήση 2015** συνολικά 728 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 881.003,15€ πλέον ΦΠΑ 202.630,72€, ήτοι συνολικής αξίας 1.083.633,87€ όπως αναγράφονται αναλυτικά στο κεφάλαιο: ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ.

Για την **χρήση 2016** συνολικά 707 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 495.271,39€ πλέον ΦΠΑ 116.496,72€, ήτοι συνολικής αξίας 611.768,11€ όπως αναγράφονται αναλυτικά στο κεφάλαιο: ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ

Με βάση τα ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, φορολογικώς μεν υπαρκτή (διέθετε ΑΦΜ, είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν), **αλλά κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη**, αφού όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τα είδη που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές (ΣΤΕ 533/2013, 116/2013, 505/2012, 1498/2011 κλπ).....

Β. Στην συνέχεια από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για τον λήπτη (.....) όπως προκύπτει από τις 21-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, για τους παρακάτω λόγους:

«Για την δικαιολόγηση της πραγματοποίησης των αναγραφόμενων στα εικονικά τιμολόγια δαπανών προσκομίστηκαν στο τμήμα ελέγχου τα εξής:

-Το υπ' αριθ./2010 ΤΔΑ εκδόσεως με Α.Φ.Μ.: καθαρής αξίας 3.058,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 703,34 ευρώ το οποίο και κατασχέθηκε από την Δ.Ο.Υ., με την υπ' αριθμό/2020 Έκθεση Κατάσχεσης.

-Αντίγραφα καταθετήριου της με ημερομηνίες 04-07-2014 και 17/07/2014 για αξίες 2.915,00€ και 3.761,34€.

-Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της του εκδότη (αρ. λογ.) όπου απεικονίζονται οι ανωτέρω καταθέσεις του προσφεύγοντα τις συγκεκριμένες καταθέσεις.

-Απόφαση Έγκρισης Επενδυτικού Σχεδίου με Αριθμό Πρωτοκόλλου: και με θέμα: «Έγκριση επενδυτικού σχεδίου στο Μέτρο του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδας 2007- 2013 (ΠΑΑ) του Υπ. Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων» για την επιχείρηση «.....» με Κωδικό Επενδυτικού Σχεδίου:

Επίσης από το αρχείο ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν σε αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. της ατομικής επιχείρησης για το έτος 2014 ως επενδυτικά αγαθά, το οποίο και εγκρίθηκε στο σύνολό του σύμφωνα με την από 20-02-2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

Από τα ως ανωτέρω εκτεθέντα (αντίγραφα τραπεζικών καταθέσεων, χρησιμοποίηση των κρινόμενων τιμολογίων ως επενδυτικά αγαθά σε αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. της ατομικής επιχείρησης για το έτος 2014, το οποίο και εγκρίθηκε στο σύνολό του σύμφωνα με την από 20-02-2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.), ο έλεγχος κρίνει ότι η παράβαση της εικονικότητας ως προς τη συναλλαγή μετατρέπεται σε παράβαση λήψης φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 03-09-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και στις από 21-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, 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 ως προς το πρόσωπο του εκδότη για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι.

Επειδή, αναφορικά ως προς την προσθήκη της αξίας των στοιχείων ως λογιστικές διαφορές, η υπ' αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και η ΠΟΛ 1071/2015, τις οποίες μνημονεύει ο προσφεύγων, αναφέρουν τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτά. Επομένως η ανωτέρω Γνωμοδότηση του ΝΣΚ και η ΠΟΛ 1071/2015 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναφέρονται καθόλου σε αυτήν (φορολογία εισοδήματος) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, δεν στηρίχθηκε μόνο στις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ως προς τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και ως προς τον προσφεύγοντα – λήπτη του φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα, λόγω των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, να γίνει δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές και να καταλογιστεί η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Επομένως η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε έκδοση πράξεων λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς α) εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 και επιβολής προστίμων του άρθρου 7§§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 β) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) προστίμου Φ.Π. Α..

και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία

αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §12 ν.1882/1990:

«12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 με θέμα “Κοινοποίηση της με αρ...../2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” αναφέρεται ότι: «....Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Και σύμφωνα με την υπ. αριθ./2012 απόφαση του Συμβουλίου επικρατείας, που προαναφέραμε (.....είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο,.....).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέδειξε την εν λόγω εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Αντίθετα ο προσφεύγων σε καμία περίπτωση δεν απέδειξε ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επίσης σύμφωνα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ και ΠΟΛ 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ η διοίκηση όρισε διαφορετική αντιμετώπιση του καλόπιστου λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ως προς το εισόδημα και το ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν.4337/2015, οι οποίες εφαρμόζονται στην προκειμένη περίπτωση, προβλέπεται ρητά ότι για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη,

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 03-09-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και στις από 21-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, 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 του προσφεύγοντα, ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03-09-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και στις από 21-12-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται 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 αριθ. πρωτ. / 12-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ. αριθ.,, 2020 πράξεων.

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

Κ.Φ.Α.Σ.

Φορολογική περίοδος 01/01/31/12/2014 (υπ' αριθ./2020)]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015: $(5.427,50\text{€} \times 20\%) = 1.085,50\text{€}$

Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./2020)	2014
Διαφορά φόρου	1.248,32
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	374,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.622,82

Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Φορολογική περίοδος 1/01-31/12/2014 (υπ' αριθ./2020)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: $(\text{€}1.248,34 \times 50\%) = 624,17\text{€}$

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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 .