



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 22/10/ 2021

Αριθμός Απόφασης 3214

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», 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 ΔΕΔ1126366 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 22-03-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε

ο , ΑΦΜ , κάτοικος , οδός
αρ.-ΤΚ , κατά:

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

- Της υπ. αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

- Της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

- Της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 ν.4472/2017), της προϋσταμένης 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 Προϋσταμένης 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 22-03-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο , 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 επτακόσα 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 με ΑΦΜ, για δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 22.285,50€.

Β. Κατόπιν των ανωτέρω, η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, εξέδωσε την υπ. αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου, για την φορολογική περίοδο 01/01 -31/12-2014 για την ατομική επιχείρηση, με ΑΦΜ για ΚΦΑΣ, εισόδημα και ΦΠΑ.

Στην συνέχεια ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 13-10-2020 με έκθεση επίδοσης, τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 Γνωστοποίηση Εντολής Ελέγχου & Αίτημα Παροχής Πληροφοριών.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα και προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. τα λογιστικά αρχεία και τα στοιχεία. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα (2) δύο επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωριστεί στη στήλη αγορές υλικών του μηνός Ιουνίου 2014 με ημερομηνία η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης τους και έχουν δηλωθεί στην υποβληθείσα Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών (άρθρου 10 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), στοιχεία που κατασχέθηκαν με τη με αριθ./2020 έκθεση κατάσχεσης κατόπιν της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ..

Δεν πραγματοποιήθηκε αυτοψία στην έδρα της ατομικής επιχείρησης, καθώς οι αγορές αυτές αφορούν υλικά και αναλώσιμα τα οποία μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τις δραστηριότητες της ατομικής επιχείρησης καθώς ήταν σε λειτουργία στην ελεγχόμενη χρήση αλλά μέχρι και σήμερα.

Επιπλέον προσκομίστηκαν αποδεικτικά από τραπεζικές πληρωμές ποσού δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000,00€). Το σύνολο της καθαρής αξίας των επίμαχων τιμολογίων ανέρχεται στο ποσό των είκοσι δύο χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και πενήντα λεπτά του ευρώ (22.285,50€). Από το ανωτέρω ποσό δεν αναγνωρίζεται ως εκπιπόμενη δαπάνη η διαφορά των δώδεκα χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και πενήντα λεπτά του ευρώ (12.285,50€) γιατί δεν έχει εξοφληθεί μέσω τραπεζικού μέσου όπως προβλέπεται από το άρθρο 23 του ν.4172/2013.

Στην συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και της δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στις 30-11-2020 στον προσφεύγοντα το υπ. αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 22/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογία ΚΦΑΣ, 2)Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 4)Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

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 4.457,10€ (€22.285,50.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/2024 καθαρής αξίας 12.001,50€ και β) ΤΔΑ Νο/2014 καθαρής αξίας 10.284,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 22.285,50€, που εκδόθηκαν από 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 ιδίου 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 του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 3.194,23€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) ποσού 958,27€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 415,03€ ήτοι συνολικού ποσού 4.567,53€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικής διαφοράς ελέγχου {ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ποσό των δαπανών της διαφοράς των δώδεκα χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και πενήντα λεπτά του ευρώ [€22.285,50€ (εικονικά τιμολόγια ως προς το πρόσωπο του εκδότη) - 10.000,00€ (προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά) =12.285,50€] ως εκπιπτόμενη δαπάνη καθώς δεν έχει εξοφληθεί μέσω τραπεζικού μέσου όπως προβλέπεται από το άρθρο 23 του ν.4172/2013}, ύψους

12.285,50€.

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 5.125,67€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 2.562,83€, ήτοι συνολικού ποσού 7.688,50€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολική καθαρή αξία 22.285,50€

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 2.562,84€ (€5.125,67x50%), 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 ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη. Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί σε αντίθεση με την Γνωμοδότηση του ΝΣΚ 134/2016νομίμως εκπίπτει το ΦΠΑ (ΠΟΛ 1097/2016) και την ΠΟΛ 1071/2015...

-Ότι μεγάλο μέρος των επίμαχων συναλλαγών τους με τον εκδότη πληρώθηκαν μέσω τραπεζής.

- 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 22/12/2020 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 (σίδερο, 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 ελεγχόμενο), 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- ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ 2014	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ 2015	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ 2016
1			170.703,60		
2			77.000,00		47.101,95
3			35.555,32		5.200,00
4			8.810,00		
5				58.590,00	
6				17.881,00	7.526,00
7				2.875,42	21.702,63
8					6.300,00
	ΣΥΝΟΛΟ		292.068,92	79.346,42	87.830,58

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 στις από 22/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, για τους παρακάτω λόγους:

«..... ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 13-10-2020, με έκθεση επίδοσης, τη με αριθ. πρωτ./2020 Γνωστοποίηση Εντολής Ελέγχου και Αίτημα Παροχής Πληροφοριών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα και προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ., τα λογιστικά αρχεία και τα στοιχεία. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα (2) δύο επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωριστεί στη στήλη αγορές υλικών του μηνός Ιουνίου 2014 με ημερομηνία η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης τους και έχουν δηλωθεί στην υποβληθείσα Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών (άρθρου 10 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ), στοιχεία που κατασχέθηκαν με τη με αριθ./2020 έκθεση κατάσχεσης κατόπιν της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ..

Δεν πραγματοποιήθηκε αυτοψία στην έδρα της ατομικής επιχείρησης, καθώς οι αγορές αυτές αφορούν υλικά και αναλώσιμα τα οποία μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τις δραστηριότητες της επιχείρησης καθώς ήταν σε λειτουργία στην ελεγχόμενη χρήση αλλά μέχρι και σήμερα.

Επιπλέον προσκομίστηκαν αποδεικτικά από τραπεζικές πληρωμές ποσού δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000,00€). Το σύνολο της καθαρής αξίας των επίμαχων τιμολογίων ανέρχεται στο ποσό των είκοσι δύο χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και πενήντα λεπτά του ευρώ (22.285,50€). Από το ανωτέρω ποσό δεν αναγνωρίζεται ως εκπιπόμενη δαπάνη η διαφορά των δώδεκα χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και πενήντα λεπτά του ευρώ (12.285,50€) γιατί δεν έχει εξοφληθεί μέσω τραπεζικού μέσου όπως προβλέπεται από το άρθρο 23 του ν.4172/2013.

Από τα ως άνω αναγραφόμενα ο έλεγχος συμπεραίνει αφενός μεν ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια πραγματοποιήθηκαν καθώς η επιχείρηση ήταν σε λειτουργία και τα υλικά αυτά μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την εύρυθμη λειτουργία της, αφετέρου δε **τα εν λόγω στοιχεία είναι εικονικά - ως προς το πρόσωπο του εκδότη - σύμφωνα με το άρθρο 55ξ του ν. 4174/2013 όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή» -** καθώς σύμφωνα με την από 03/09/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, η επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» ήταν «....επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτη και εικονική επιχείρηση.»

Τα δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 22.285,50€, αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Είδος στοιχείου	Αριθ- μός/Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Αξία Φ.Π.Α
Τ.Δ.Α.	/2014	12.001,506	2.760,356
Τ.Δ.Α.	/2014	10.284,006	2.365,326
ΣΥΝΟΛΑ		22.285,506	5.125,67€

Στην συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και της δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στις 30-11-2020 στον προσφεύγοντα το υπ. αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, δεν απάντησε.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 03-09-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και στις από 22-12-2020 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 οποίο είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι.

Επειδή, η ΠΟΛ 1071/31-03-2015 αναφέρει σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.

Στην προκείμενη περίπτωση ο παρόν έλεγχος προχώρησε στον εκ νέου στο (λογιστικό) προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ατομικής επιχείρησης - καθώς προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά αξίας εξόφλησης, αγοράς υλικών από το έτος 2014 μόνο δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000,00€), ενώ το σύνολο της καθαρής αξίας των επίμαχων τιμολογίων ανέρχεται στο ποσό των είκοσι δύο χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και πενήντα λεπτά του ευρώ (22.285,50€) - μη αναγνωρίζοντας το ποσό των δαπανών της διαφοράς των δώδεκα χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και πενήντα λεπτά του ευρώ (22.285,50€ -10.000,00€ =12.285,50€) ως εκπιπτόμενη δαπάνη καθώς δεν έχει εξοφληθεί μέσω τραπεζικού μέσου όπως προβλέπεται από το άρθρο 23 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η ΠΟΛ. 1097/2016 περιλαμβάνει και τα εξής:

«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 (ΕΛΠ.- ΚΦΑΣ- ΚΒΣ)

Στην προκείμενη περίπτωση, τα δεδομένα του ελέγχου, για την εκδότρια επιχείρηση «..... — ΑΦΜ» - σύμφωνα πάντα με την έκθεση μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ στην οποία αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι που κατέληξε σ' αυτό - ήταν «....επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτη και εικονική επιχείρηση.» και η οποία εξέδωσε:

Για την ελεγχόμενη 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.

Τα δεδομένα του ελέγχου σύμφωνα πάντα με την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, στην οποία αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι που κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις αυτές της εκδότριας επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από μη καταβολή φόρων τόσο από την ίδια όσο και από τις λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του 2§3 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) όπως ίσχυε κατά τη κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από διατάξεις του νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία», και από τις διατάξεις του άρθρου 10§8 του ίδιου νόμου ότι: «το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου.....» 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, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 03-09-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και στις από 22-12-2020 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 22-12-2020 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. / 22-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ. αριθ.,,,/2020 πράξεων.

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

ΚΦΑΣ

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

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015: (22.285,50€.χ 20%)= **4.457,10€**

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./2020)	2014
Διαφορά φόρου	3.194,23
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	958,27
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	415,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.567,53

Φ.Π.Α.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ(υπ' αριθμ./2020)	01/01-31/12-2014
Διαφορά φόρου	5.125,67
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509 /2017)	2.562,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.688,50

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: $(€5.125,67 \times 50\%) = 2.562,84€$

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 .