



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ**

**Α2**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19**

**Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα**

**Τηλέφωνο : 213 1604561**

**Καλλιθέα 13/01/ 2022**

**Αριθμός Απόφασης 80**

## **Α Π Ο Φ Α Σ Η**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ. όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

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

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

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

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 **15-09-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο ..... του ....., με ΑΦΜ ..... κάτοικος ..... οδός ..... κατά:

- Της υπ' αριθ. .... /**2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν. 4174/2013), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, για το φορολογικό έτος 2021

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, της

οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **15/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο ..... του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

**Α.** Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, εξέδωσε την υπ' αριθ. .... /2020 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος του ..... του ..... με ΑΦΜ ..... (ο προσφεύγων), κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ..... /2016 εγγράφου της Διεύθυνσης Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. και αφορούσε καταγγελία για έκδοση εικονικών και πλαστών στοιχείων από τον ..... Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Μετά την παραπάνω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για ΕΛΠ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Στις 05/04/2021 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ..... /2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων καθώς και η με αρ. .... /2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α' 5).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στις 03-06-2021 στον προσφεύγοντα, το υπ' αριθ. .... /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, δεν υπέβαλε εγγράφως υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 16-07-2021 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου:

1) Φορολογίας ΕΛΠ 2) Προστίμου του άρθρου 54 ν. 4174/2013, 3) Φορολογίας εισοδήματος,

4) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 5) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

## **ΕΛΠ**

- Την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7ν.4337/2015), φορολογικό έτος 2015 (έως 16/10) με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο συνολικού ποσού 32.056,70€(€80.141,74x 40%), σύμφωνα με την οποία:

Εξέδωσε διακόσα ένα (201) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων, συνολικής καθαρής αξίας 80.141,74€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 & 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που 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.

## **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013**

Την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2021 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00€ διότι:

Δεν συμμορφώθηκε με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του κώδικα ν. 4174/2013 εξαιτίας της μη τήρησης σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα και της μη προσκόμισης στον έλεγχο βιβλίων και στοιχείων, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του ν. 4174/2013.

Για αυτό το λόγο καταλογίζεται παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του ν. 4174/2013 μη συμμόρφωσης με κάθε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13 και 36 του ν.4174/2013, των άρθρων 1 και 9 του ΚΦΑΣ Ν. 4093/2012 και των άρθρων 5 & 7 των ΕΛΠ και επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' . του ΚΦΔ.

## **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

-Την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 24.727,69€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 12.363,85€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.421,54 και φόρος πολυτελούς διαβίωσης ποσού 600,00€ ήτοι συνολικού ποσού 41.113,08€.

Ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα της ατομικής επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη τις ΜΥΦ που έχει

υποβάλει σε συνδυασμό με τις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων. Συγκεκριμένα σύμφωνα με τις δηλωθείσες από τον ίδιο και τους αντισυμβαλλόμενους συναλλαγές η ατομική επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε 215 (σε πλήθος) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους καθαρής αξίας 85.538,44 € πλέον ΦΠΑ 19.673,84€ και επομένως ο έλεγχος προσδιορίζει για το φορολογικό έτος 2015 το ποσό των 85.538,44 €, ως ακαθάριστα έσοδα αλλά και ως κέρδη της χρήσης, εφόσον δεν προσκομίστηκαν δαπάνες και αγορές ούτε και δηλώθηκαν από τρίτους.

## ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 19.673,84€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 9.836,93€, ήτοι συνολικού ποσού 29.510,77€.

Η ατομική επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της έκδοσης των διακοσίων δέκα πέντε (215) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 85.538,44 € πλέον ΦΠΑ 19.673,84€.

## ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικό έτος 2015 (έως 16/10), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 9.216,30€ (€18.432,60 χ50%), λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την αρ. πρωτ. ....../15-09-2021 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της υπ. αριθ. ....../2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν. 4174/2013), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, για το φορολογικό έτος 2021 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι δεν εξέδωσε ο ίδιος τα φορολογικά στοιχεία, καθώς δεν πραγματοποίησε ποτέ καμία συναλλαγή, παρά το γεγονός ότι έκανε έναρξη επαγγέλματος και θεώρησε μπλοκ τιμολογίων.

-Ότι τα μπλοκ τιμολογίων εκλάπησαν, κάποιος πλαστογράφησε την υπογραφή του και σε κάθε περίπτωση δεν ήταν εκείνος που πραγματοποίησε τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§3 του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει βάσει του άρθρου 40§2 του Ν. 3220/2004, ορίζεται ότι:

<<3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή

άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη>>

και σύμφωνα με την υπ' αριθ. **1091/29-04-2013 Π.Ο.Λ.** αναφέρει ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επιπλέον, σύμφωνα με την αριθ. **525/2012** γνωμοδότηση του ΝΣΚ αναγράφονται τα εξής:

«...ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου μόνο στις περιπτώσεις, που συνεπεία της τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής, υπεξαγωγής εγγράφων, απάτης, πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από (εικονικά φερόμενο) φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέληση του κατ' άλλο τρόπο και όχι στις περιπτώσεις που, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης εργασιών και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, τα παρέδωσε στη συνέχεια οικειοθελώς για ελεύθερη χρήση σε τρίτο πρόσωπο ή εν γνώσει του χρησιμοποιήθηκαν αυτά από τρίτο πρόσωπο. Διότι, στις περιπτώσεις αυτές, έχει συμμετοχή στις εικονικές συναλλαγές και διατηρεί στο ακέραιο, έναντι της φορολογικής αρχής, την ευθύνη για τις παραβάσεις σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων, υποκείμενος στις κυρώσεις που προβλέπονται για τις σχετικές παραβάσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Και αυτό ανεξάρτητα από την ευθύνη του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης»\_και ως εκ\_τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. **4174/2013** 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.».

**Επειδή, από την 16-07-2021 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προκύπτει ότι:**

«.....ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψιν και το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ ...../2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) με το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. καταγγελία για έκδοση εικονικών και πλαστών στοιχείων από τον ..... διαπίστωσε παρακάτω:

1. Ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.
2. Έχουν υποβληθεί μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ α, β' , γ' και δ' τριμήνου 2015.
3. Ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου μισθωτών υπηρεσιών.
4. Ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής και δεν έχει κάνει διακοπή εργασιών.
5. Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα της Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις - ΜΥΦ με έσοδα συνολικής καθαρής αξίας 69.923,44€ για 184 (σε πλήθος) φορολογικά στοιχεία και μηδενικά έξοδα/αγορές και δαπάνες.
6. Σύμφωνα με την κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων - ΜΥΦ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ότι έχουν λάβει από τον προσφεύγοντα 215 σε πλήθος φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 85.538,44€ και σύμφωνα με την κατάσταση εσόδων των αντισυμβαλλομένων ο ..... δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης από τρίτες επιχειρήσεις.

Από τον έλεγχο στάλθηκε το με αρ. πρωτ. ....../2021 πληροφοριακό δελτίο σε όλες τις ΔΟΥ των ληπτών φορολογικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης (ο προσφεύγων) με το οποίο ζητήθηκε να κατασχεθούν από τους λήπτες και να τους αποσταλούν όλα τα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία. Για την ελεγχόμενη χρήση 2015 έχουν κατασχεθεί τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία;

-Από την ΔΟΥ Ιωαννίνων σύμφωνα με το με αρ...../2021 έγγραφό τους με τη με αρ...../2021 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων κατασχέθηκαν από τον λήπτη ..... με ΑΦΜ ..... τα με αρ. ....../2015 και ...../2015 Τιμολόγια εκδόσεως του προσφεύγοντα καθαρής αξίας 394,40€ πλέον ΦΠΑ 90,71 € και 399,50 € πλέον ΦΠΑ 91,89€ αντίστοιχα με τα οποία φέρεται να έχουν πωληθεί από τον προσφεύγοντα 307 τεμάχια ρούχων με

τιμής μονάδας από 2,40 € έως 2,80€.

-Από τη ΔΟΥ Ρόδου σύμφωνα με το με αρ...../2021 έγγραφό τους με τη με αρ. ....../2021 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων κατασχέθηκε από τον λήπτη ..... με ΑΦΜ ..... τα με αρ. ....../2015 Τιμολόγιο εκδόσεως του προσφεύγοντα καθαρής αξίας 331,80€ πλέον ΦΠΑ 53,09 € με τα οποία φέρεται να έχουν πωληθεί από τον προσφεύγοντα 174 τεμάχια ρούχων με τιμής μονάδας από 1,00 € έως 2,20€.

7. Ο προσφεύγων με τη με αρ. πρωτ. ....../2021 υπεύθυνη δήλωση δήλωσε ότι τα τιμολόγια που αποτυπώνονται στις δηλώσεις ΜΥΦ που έχουν υποβληθεί για το 2014 και 2015 δεν τα έχει εκδώσει αυτός και δε γνωρίζει ποιος τα έχει εκδώσει.

8.Επιπλέον, ο προσφεύγων με τη με αρ. πρωτ...../2021 υπεύθυνη δήλωσή του δήλωσε ότι δεν έχει στοιχεία, δηλώσεις και βιβλία, ότι το 2014 και 2015 δεν είχε συναλλαγές ούτε και αγορές και ότι δε γνωρίζει ποιος υπέβαλε ΜΥΦ και δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ. Επιπλέον δήλωσε ότι είχε κάνει έναρξη με σκοπό να κάνει χονδρικό εμπόριο ρούχων και παπουτσιών.

9. Ως έδρα της ατομικής επιχείρησης έχει δηλωθεί η διεύθυνση ....., η οποία όπως τους δήλωσε προφορικά ο προσφεύγων ήταν η διεύθυνση κατοικίας του, ενώ σήμερα έχει αλλάξει τόπο κατοικίας με διεύθυνση την ..... Ο έλεγχος μετέβη στην ..... και διαπίστωσε ότι πρόκειται για οικία. Από το πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει ποτέ δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, άρα δεν έχει ακίνητα στην κατοχή του. Επίσης από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας διαπιστώθηκε ότι με τη δήλωση με αρ. ....../20 ο προσφεύγων έχει ορισθεί ως μισθωτής κατοικίας από 23/01/2020 έως 23-07-2021 στη διεύθυνση ....., ενώ δεν εντοπίστηκαν άλλα μισθωτήρια που να έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν διέθετε κατάλληλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους για την άσκηση των δραστηριοτήτων του.

10. Ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία για μισθωμένα μεταφορικά μέσα ή άλλα συμφωνητικά προκειμένου να εκτελέσει τη μεταφορά των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα τιμολόγια. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στα με αρ. ....../2015 και ....../2015 Τιμολόγια που κατασχέθηκαν από την ΔΟΥ Ιωαννίνων δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας αυτοκινήτου.

11. Όπως προκύπτει από το πλήθος και την καθαρή αξία των φορολογικών παραστατικών πρόκειται για φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας έως 500,00€ για τα οποία δεν υπήρχε βάσει Ν.4172/13 υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, γεγονός που σε συνδυασμό με τα ως ανωτέρω αναφερόμενα καταδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών.

12. Ως προς τις αγορές του προσφεύγοντα, πέραν των δικών του μηδενικών συγκεντρωτικών δηλώσεων ΜΥΦ και της υπεύθυνης δήλωσης του, δεν προέκυψε να έχουν πραγματοποιηθεί αγορές ούτε και από τις δηλώσεις τρίτων (ΜΥΦ) προκειμένου να δικαιολογηθούν οι φερόμενες πωλήσεις.

13. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων που υπέβαλλε ο προσφεύγων ή εξόδων που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοί του, για το φορολογικό έτος 2015, διαπιστώνονται από τον έλεγχο συναλλαγές στις οποίες δηλώνει ή δηλώνεται ως εκδότης φορολογικών στοιχείων ο προσφεύγων.

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει ότι:

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων που υπέβαλλε ο ίδιος ή εξόδων που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοί του, για το φορολογικό έτος 2015 είναι εικονικά.

Η ατομική επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της ατομικής επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ τόσο από την ίδια όσο και από τις λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών στοιχείων του προσφεύγοντα.

Συμπερασματικά η ατομική επιχείρηση 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 είναι επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτη και εικονική επιχείρηση. Μοναδικός σκοπός της είναι η έκδοση εικονικών 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). Σύμφωνα με τις δηλωθείσες από τον ίδιο και τους αντισυμβαλλόμενους συναλλαγές η ατομική επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε 215 σε πλήθος εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους καθαρής αξίας 85.538,44 € πλέον ΦΠΑ 19.673,84€

Η έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση είχε σαν αποτέλεσμα να βοηθήσει τους λήπτες των στοιχείων:

πρώτον να εμφανίζουν διογκωμένες δαπάνες, με αποτέλεσμα να γίνεται εικονική μείωση των κερδών τους και συνεπώς να αποδίδουν στο Δημόσιο μικρότερους φόρους από την φορολογία εισοδήματος και

δεύτερον παρείχε την δυνατότητα στους λήπτες των εικονικών στοιχείων να μειώνουν τον προς απόδοση ΦΠΑ, αφού ο ΦΠΑ των τιμολογίων αυτών, συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ των εκροών (εσόδων) και αποδίδεται μειωμένος στο Δημόσιο ή οι λήπτες των στοιχείων αυτών να αυξήσουν το πιστωτικό



υπόλοιπο του ΦΠΑ, οι οποίοι στη συνέχεια θα είχαν την δυνατότητα είτε να το συμψηφίσουν, είτε να ζητήσουν ακόμα και την επιστροφή του από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επίσης, ο εκδότης σε ότι τον αφορά δεν έχει αποδώσει στο Δημόσιο τον φερόμενο ως εισπραχθέντα Φ.Π.Α. από τους λήπτες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και τους φόρους εισοδήματος με αποτέλεσμα το Δημόσιο να ζημιωθεί με τα ανάλογα ποσά.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν το υπ' αριθ. ....../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, καθώς και οι αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις τα οποία επιδόθηκαν στις 03-06-2021 στον προσφεύγοντα

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, δεν υπέβαλε εγγράφως υπόμνημα σε απάντηση του.....» (για περισσότερη ανάλυση βλέπε την έκθεση ελέγχου) και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι.

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. άντλησε τα στοιχεία με βάση τα οποία του καταλόγισε την κρινόμενη παράβαση, από τις ΜΥΦ που ο ίδιος έχει υποβάλει με τους προσωπικούς του κωδικούς TAXISNET (σε συνδυασμό με τις ΜΥΦ των αντισυμβαλλομένων του). Αν πραγματικά ο προσφεύγων δεν είχε καμία ανάμειξη στην έκδοση των τιμολογίων αυτών, δεν θα είχε υποβάλλει δηλώσεις ΜΥΦ, καθώς η υποβολή των δηλώσεων ΜΥΦ, γίνεται από τους έχοντες επιχειρηματική δραστηριότητα ή από εξουσιοδοτημένο από αυτούς λογιστή. Εις επίρρωση αυτών αναφέρουμε ότι ο προσφεύγων δεν κατονομάζει κάποιο συγκεκριμένο πρόσωπο το οποίο είχε τους προσωπικούς του κωδικούς και υπέβαλλε τις δηλώσεις αυτές για λογαριασμό του, ενώ δεν αναφέρει να έχει υποβάλλει κάποια μήνυση, προκειμένου να εκκινήσει ποινική διαδικασία και να εντοπιστεί ο υποτιθέμενος εκδότης των τιμολογίων και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

**Επειδή**, η ευθύνη για την διερεύνηση των αδικημάτων της απάτης, της πλαστογραφίας καθώς και της εξαπάτησης των Διοικητικών Αρχών (της Φορολογικής Αρχής) εναπόκειται αποκλειστικά στην Εισαγγελική και Δικαστική Αρχή.

Περαιτέρω, η Φορολογική Αρχή ορθά και νόμιμα προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς για τον προσφεύγοντα όπως αποδεικνύεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 16-07-2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 αριθμ. Πρωτ. ....../15-09-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο ..... του ....., με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση της υπ. αριθ. ....../2021 πράξης.

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

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ (άρθρο 54 ν. 4174/2013)**

**Φορολογικό έτος 2021 [υπ' αρ. ....../2021]**

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4337/2015: 2.500,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**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.