



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 22 /03/ 2022

Αριθμός Απόφασης 888

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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)
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 30-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του με ΑΦΜ κάτοικος, οδός αρ. κατά:

-Της υπ. αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, 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 30-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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. Με το υπ' αρ. πρωτ. /2021 έγγραφο της ΔΟΥ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ (αρ. πρωτ. εισερχομένου της ΔΟΥ Ε Πειραιά /2021) διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ λόγω αρμοδιότητας το υπ' αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2021/25-01-2021 Πληροφοριακό Δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ Αττικής) με επισυναπτόμενη την από 22-09-2020 έκθεση ελέγχου, από τα οποία προκύπτουν ότι ο του με ΑΦΜ (ο προσφεύγων), κατά το φορολογικό έτος 2015 ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ τριάντα έξι (36) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 26.423,00 ευρώ.

Β. Κατόπιν των ανωτέρω, η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε την υπ. αριθ. /2021 εντολή μερικού ελέγχου, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12-2015 για την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, για ΕΠΛ, εισόδημα και ΦΠΑ.

Στην συνέχεια ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στη δηλωθείσα έδρα της ατομικής επιχείρησης, επί της οδού στον, την υπ' αριθ. πρωτ. /2021 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, καθώς και το με αριθ. πρωτ. /2021 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων (REGR), στα οποία ο προσφεύγων ουδόλως ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και της δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε και κοινοποίησε με συστημένη επιστολή αφενός στη δηλωθείσα έδρα της ατομικής επιχείρησης (RE.....GR) και αφετέρου στην οδό στην (RE.....GR), 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, υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2021 υπόμνημα σε απάντηση του. Επίσης προσκόμισε και τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....». τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ. αρ. πρωτ./2021 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 13/10/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογία ΕΛΠ, 2)Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, 4)Πρόστιμο ΦΠΑ & 5) Πρόστιμο Κ ΦΔ του άρθρου 54 ν. 4174/2013, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Ε.Λ.Π.

- Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3 & 5- ν. 4337/2015), για τη φορολογική περίοδο 01/01 - 16/10/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 8.035,20€(20.088,00€x 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, δέκα εννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 20.088,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, 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 ιδίου νόμου.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

Έλαβε στην χρήση 2015 (έως την 16/10/2015) δέκα εννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 20.088,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

Έλαβε την χρήση 2015 (μετά την 17/10/2015) δέκα επτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 6.335,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

Η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της υπ. αρ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου. Για τα ανωτέρω (εκτός από αυτές που αναφέρονται στην ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου) αν και αποτελούν φορολογικές παραβάσεις των διατάξεων του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) δεν καταλογίσθηκαν πρόστιμα από την Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 ως ισχύει από 17.10.2015.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013

Την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου(άρθρου 54 -ν.4174/2013), για το φορολογικό έτος 2021, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00€ (€250,00x1), διότι:

Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφο αίτημα χορήγησης βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 του ΚΦΔ της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 § 1του ΚΦΔ και επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ.δ΄ ,§2 περ. β΄ 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 20.504,45€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) ποσού 9.331,73€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.916,34€, ήτοι συνολικού ποσού 32.752,52€.

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών της φορολογικής περιόδου 2015, εκτός από τα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης

Τα **ακαθάριστα έσοδα** του προσφεύγοντα για την πιο πάνω φορολογική περίοδο προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, δηλαδή με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών Δήλωσης	81.840,24
(πλέον) Αποκρυβέντα έσοδα	-
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων Παροχής Υπηρεσιών Ελέγχου	81.840,24
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	81.840,24

Τα **καθαρά κέρδη** από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, χωρίς την αφαίρεση κανενός είδους επιχειρηματικών δαπανών, καθόσον σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., εφόσον:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή

ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Τέλος, ο έλεγχος με το υπ. αρ. πρωτ./2021 έγγραφό του προς το ΕΦΚΑ

ζητούσε να τους ενημερώσει για τους εργαζόμενους που απασχολούσε η ατομική επιχείρηση, τις δηλωθείσες αποδοχές τους, τις ασφαλιστικές εισφορές που τους αναλογούν, καθώς και τις ημερομηνίες και τα ποσά των εισφορών που κατέβαλε η ατομική επιχείρηση για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015.

Το ΕΦΚΑ με το υπ. αρ. πρωτ./2021 (εισ. Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά/2021) έγγραφό του απάντησε ότι η ατομική επιχείρηση απασχολούσε 27 εργαζομένους, οι αποδοχές που δηλώθηκαν ανέρχονται στο ποσό των 21.347,69€ και οι ασφαλιστικές εισφορές, που έχουν καταβληθεί και αναγνωρίζονται από τον παρόντα έλεγχο, ανέρχονται στο ποσό των 8.931,82€. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα Καθαρά Κέρδη προσδιορίζονται ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	
2015	
Ακαθάριστα Έσοδα ελέγχου	81.840,24
Δαπάνες Ελέγχου	8.931,82
Καθαρά Κέρδη Ελέγχου	72.908,42

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 12.082,45€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 4.275,51€, ήτοι συνολικού ποσού 16.357,96€.

Ως προς τις εισροές και τον φόρο εισροών, δεν έγινε δεκτή η συνολική τους αξία και ο ΦΠΑ δεδομένου του ότι δεν προσκόμισε στοιχεία δαπανών και αγορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 2.310,12€ (€4.620,24x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την αρ. πρωτ./30-11-2021 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της υπ. αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, για την φορολογική περίοδο 01/01 -16/10/2015,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι η ατομική επιχείρησή του διαθέτει πελάτες γνωστές εταιρείες και τράπεζες, όπως η , η , η επιχείρηση και η επιχείρηση

- Ότι στα μέσα το μηνός Μαρτίου του 2015, ένας συνάδελφός του που δεν κατονομάζει, του συνέστησε την επιχείρηση «.....», εφεξής «.....». Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε συνάντηση με τον υπεύθυνο της επιχείρησης «Κο» στα γραφεία της επιχείρησης επί της οδού αρ. στην

- Ότι ύστερα από διαπραγματεύσεις με τον εκπρόσωπο της «.....» κατέληξαν σε συμφωνία ώστε η ανωτέρω εταιρεία να παρέχει, για λογαριασμό της επιχείρησης του προσφεύγοντος, υπηρεσίες καθαριότητας σε πελάτες υποδεικνυόμενους από τον προσφεύγοντα, αρχικά σε δοκιμαστική βάση ενός μηνός. Παράλληλα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι συμφωνήθηκε, επίσης, η προμήθεια από την ανωτέρω εταιρεία αναλωσίμων ειδών. Επικαλείται μάλιστα, ο προσφεύγων ότι αρχικά ανατέθηκε στην εταιρεία «.....» ο χειρισμός των αναγκών καθαριότητας της , της και των επιχειρήσεων και , ενώ συμφωνήθηκε τα αντίστοιχα τιμολόγια να εξοφλούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι μηνών.

- Ότι, ενεργώντας στα πλαίσια της εμπορικής πίστης, κατέβαλε άμεσα με μετρητά και εξόφλησε όλα τα τιμολόγια-αποστολής που αφορούσαν αγορές αναλωσίμων υλικών από την «.....», ενώ όσον αφορά τα τιμολόγια που αφορούσαν παροχή υπηρεσιών, καταβλήθηκε εις χείρας του ιδιοκτήτη της ανωτέρω εταιρείας το ποσό των 470,00 ευρώ, έναντι του πρώτου χρονικά τιμολογίου/2015, ποσού 2.004,90 ευρώ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 374,90 ευρώ, ενώ από την 5-12-2015 και εφεξής δεν κατέστη δυνατό να έρθει σε επαφή με την εν λόγω εταιρεία, με αποτέλεσμα να υφίσταται οφειλή ύψους 11.815,61 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται

ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ».

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

όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της. Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 22-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής 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. «Ο έλεγχος κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 1: Ουσιαστικά διαπιστώνεται, για την επιχείρηση, τόσο από τον επιτόπιο έλεγχο όσο και κυρίως από τις μαρτυρίες περιοίκων κι εκμισθωτών, ότι:

Α) Στο γραφείο που δηλώνει ως έδρα της, επί της, δε λειτούργησε για το ελεγχόμενο διάστημα.

Β) Στο υποκατάστημα, γραφείο, στην οδό στην δε λειτούργησε για το ελεγχόμενο διάστημα.

Γ) Όσον αφορά το υποκατάστημα, μαρμαράδικο, στη, από δήλωση της νόμιμου εκπροσώπου της επιχείρησης που λειτουργούσε στη διεύθυνση αυτή κατά τον επιτόπιο έλεγχο, ίσως λειτουργούσε αλλά σε διάστημα προγενέστερο του ελεγχόμενου διαστήματος, ενώ σύμφωνα με μισθωτήριο από την 21/5/2014 λειτουργούσε άλλη επιχείρηση, στην οποία έχουν καταλογισθεί παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μάλιστα ο ένας εκ των ληπτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί οντότητα που είναι βασικός προμηθευτής

του βασικού προμηθευτή της επιχείρησης, ενώ και στις δύο αυτές επιχειρήσεις καταλογίσθηκε η έκδοση κι η λήψη πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Δ) Σχετικά με το υποκατάστημά της, στο, στο, ο εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το μισθωτήριο συμβόλαιο που ήταν κατατεθειμένο στη ΔΟΥ, ενώ δε γνωρίζει την επιχείρηση και τον νόμιμο εκπρόσωπό της.

Ε) Όσον αφορά το υποκατάστημά της, γραφείο στην οδό & στην ένοικος του κτιρίου ενημέρωσε τον έλεγχο ότι δε λειτούργησε ποτέ, ενώ ο εκμισθωτής ενημέρωσε ότι η επιχείρηση παρέμεινε έως τον 11/2014, ο έλεγχος όμως διαπίστωσε ότι δηλώνει εισοδήματα έως τον 3/2014, όταν κι αποχώρησε αφήνοντας απλήρωτα ενοίκια κι οφειλές. Επίσης ο εκμισθωτής ενημέρωσε ότι ουδέποτε κατάφερε να βρει κάποιον απ' τους εκπροσώπους της επιχείρησης.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 2: Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφοράς έδρας ή υποκαταστημάτων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 3: Δε βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός της επιχείρησης.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 4: Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 5: Από τη συμπληρωματική καταγγελία του με αρ./2016 πληροφοριακού δελτίου (Π.Δ.) το οποίο διαβίβασε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής η Διεύθυνση Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) κι έλαβε τον αρ. πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/2016, προέκυψε ότι μεταξύ άλλων εμπλέκεται και η επιχείρηση σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 6: Η επιχείρηση μετά τον Οκτώβριο του 2014 δε δηλώνει εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 7: Η επιχείρηση δεν κατέβαλλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα, με αποτέλεσμα το ελληνικό δημόσιο να ζημιωθεί από εισφορές ύψους τουλάχιστον 320.610,28 ευρώ.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 8: Τουλάχιστον 13 εργαζόμενοι-φύλακες, για τα φορολογικά έτη 2013-2014, της επιχείρησης, καθώς κάποιοι δεν απάντησαν στον έλεγχο ή δήλωσαν ότι δε θυμούνται, από τους 25 εργαζόμενους που απάντησαν, εργάζονταν τα προηγούμενα έτη στις επιχειρήσεις φύλαξης και κι αργότερα εργάστηκαν στη, αλλάζοντας, επομένως, μαζικά εργοδότη, ενώ ο χώρος φύλαξης παρέμενε ο ίδιος τουλάχιστον για τους 17. Μάλιστα, τουλάχιστον οι 11 υπέγραψαν συμβάσεις εργασίας εντός του χώρου φύλαξης.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 9: 17 τουλάχιστον εργαζόμενοι από τους 26 που ανταποκρίθηκαν σε ερώτημά του ελέγχου με εργοδότη την επιχείρηση, δεν είχαν συναντήσει ποτέ τον ιδιοκτήτη-νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης, 2 τον είχαν δει μία φορά, ένας ελάχιστες φορές, ενώ οι υπόλοιποι δεν απάντησαν.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 10: Η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών-λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας από ενάρξεως της (έτος 2013) έως και το φορολογικό έτος 2017.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 11: Για τα επιχείρηση φορολογικά έτη 2014-2017 έχουν πραγματοποιηθεί πιστώσεις συνολικής αξίας 1.166.023,93€ και χρεώσεις συνολικής αξίας 1.177.269,39€, αντίστοιχα η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι εξέδωσε (σύμφωνα με τις ΜΥΦ) η επιχείρηση, τα φορολογικά έτη 2014-2017, ανέρχεται στα 51.821.846,44€, ενώ η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι έλαβε (σύμφωνα με τις ΜΥΦ) η ελεγχόμενη, τα φορολογικά έτη 2014-2017, ανέρχεται στα 33.051.718,29€.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 12: Για τα φορολογικά έτη 2013-2017 σε σύνολο πιστώσεων στους λογαριασμούς της επιχείρησης συνολικής αξίας 1.494.833,30€, πραγματοποιούνται μεταφορές συνολικής αξίας 319.429 ευρώ σε προσωπικό λογαριασμό της υπαλλήλου της κας καθώς κι αναλήψεις από ΑΤΜ συνολικής αξίας 514.080 ευρώ από χρεωστική κάρτα η οποία είχε εκδοθεί στο όνομα της κας Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε από έτερους ελέγχους της ΥΕΔΔΕ Αττικής σε λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης ότι πραγματοποιούνταν εξοφλήσεις επιταγών, που εκδίδονταν από τους λήπτες της, με μετρητά, από τις δηλωμένες ως υπαλλήλους της επιχείρησης κα και κα , οι οποίες ισχυρίσθηκαν ότι κλείδωναν τα μετρητά σε συρτάρι στα γραφεία της επιχείρησης επί της , από όπου είχε αποχωρήσει η επιχείρηση εντός του 2013, για να τα πάρει ο κος , τον οποίο όμως έβλεπαν σπάνια, γεγονός το οποίο δε συνάδει με την όποια συνήθη εμπορική πρακτική αλλά και λογική, να παραμένουν δηλαδή κλειδωμένα κάποια χιλιάδες ευρώ σε ένα συρτάρι-γραφείο για αρκετό καιρό. Μάλιστα η κα ισχυρίζεται ότι για κάθε ανάληψη που πραγματοποιούσε ο κος της έδινε ένα χαρτζιλίκι. Επίσης η κα ισχυρίζεται ότι δεν είχε δει κανέναν άλλο υπάλληλο της επιχείρησης, εκτός της Τέλος, τόσο η κα όσο κι η κα εργάστηκαν στη συνέχεια στην επιχείρηση με ΑΦΜ και στην επιχείρηση με ΑΦΜ οι οποίες είχαν ως νόμιμο εκπρόσωπο τη , η οποία εμπλέκεται, μέσω της επιχείρησης , σε κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο οποίο εμπλέκεται κι η επιχείρηση.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 13: Η επιχείρηση δηλώνει ή δηλώνεται ότι από ενάρξεως εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 56.023.522,40€, για τα φορ. έτη 2013-2017, ενώ έχει βεβαιώσει κι εξοφλήσει φόρους συνολικής αξίας 27.469,36 ευρώ, εκ των οποίων ΦΠΑ 1.661,78 ευρώ, που αφορούν τη λειτουργία της.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 14: Η επιχείρηση από το πρώτο έτος λειτουργίας της, υπερδωδεκάμηνη χρήση 2013-2014, παρουσιάζει κύκλο εργασιών 15.003.517,46 ευρώ, ενώ το αρχικό της κεφάλαιο δηλώνεται ότι είναι 24.000 ευρώ, το οποίο ουδέποτε πιστώνεται στους λογαριασμούς της.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 15: Το μέλος της επιχείρησης με ΑΦΜ προσκόμισε φωτοαντίγραφο ένορκης βεβαίωσης στην οποία δηλώνει ότι κάποιος του και της εν αγνοία του, χρησιμοποίησε τα προσωπικά του στοιχεία, προκειμένου να ασκεί εμπορία με διάφορες εταιρείες και με αντικείμενο που δε γνώριζε.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 16: Για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση συμμετέχει σε ένα κύκλωμα ανακύκλωσης εικονικών φορολογικών στοιχείων με τις με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ κι με ΑΦΜ

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 17: Για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι η δηλωμένη στις ΜΥΦ ως βασική προμηθεύτρια της επιχείρησης με ΑΦΜ, μεταξύ άλλων εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση καθαρής αξίας 1.956.784€, όταν τα συνολικά έξοδα της επιχείρησης για το 2014, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 2.011.712,65€, ενώ τα έσοδά της, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 13.865.921€.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 18: Στα πλαίσια των ελέγχων που διενεργούνται στις επιχειρήσεις με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, οι οποίες έχουν ως κύριο αντικείμενο τις Υπηρεσίες Φύλαξης, έχει διαπιστωθεί ότι έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 890.724€ για το 2014 η και 300.650€ για το 2014 και 251.685€ για το 2015 η, ισχυριζόμενοι ότι έχουν χρησιμοποιήσει φύλακες από την επιχείρηση, οι οποίοι όμως απασχολούνταν σε φυλάξεις επιχειρήσεων οι οποίες δεν έχουν καμία σχέση με τους πελάτες των επιχειρήσεων και, ενώ η επιχείρηση δεν έχει χρησιμοποιήσει προσωπικό από άλλη επιχείρηση. Επιπλέον, η επιχείρηση με ΑΦΜ, η οποία είναι διαφημιστική εταιρεία, έχει λάβει φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση, καθαρής αξίας 499.352€ για το 2014, ισχυριζόμενη ότι έχει χρησιμοποιήσει υπαλλήλους της επιχείρησης για διανομή φυλλαδίων και λοιπές διαφημιστικές υπηρεσίες, χωρίς η επιχείρηση να έχει υπαλλήλους με αυτή την ειδικότητα, παρά μόνο φύλακες και τρία άτομα υπαλλήλους γραφείου-καθαριστές, όπως κι οι ίδιοι μας δηλώσαν και χωρίς να έχει χρησιμοποιήσει προσωπικό από άλλη οντότητα. Τέλος, η λήπτρια επιχείρηση με ΑΦΜ έχει λάβει φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση, καθαρής αξίας 1.262.590,40€ για το έτος 2014 και 769.868,80€ για το έτος 2015, ισχυριζόμενη ότι έχει αγοράσει παλέτες από την επιχείρηση, που όπως διαπιστώθηκε από τον παρόν έλεγχο ουδέποτε είχε αντίστοιχη αγορά παλετών και μάλιστα τόσο μεγάλης αξίας. Ο έλεγχος για όλες τις ανωτέρω λήπτριες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης βρίσκεται σε εξέλιξη από την ΥΕΔΔΕ Αττικής.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 19: Για το φορολογικό έτος 2015 η επιχείρηση προμηθευτής της επιχείρησης με ΑΦΜ, απέστειλε με email ιδιωτικό συμφωνητικό της

15 Ιουνίου 2016 μεταξύ αυτής και του του με ΑΦΜ ΔΟΥ Πύργου, σύμφωνα με το οποίο ο κος αναγνωρίζει ως προσωπική του οφειλή το υπόλοιπο της οφειλής της επιχείρησης προς την ύψους 12.319,26€, για την κατασκευή μεταλλικού κτιρίου, γεγονός που αποδεικνύει ότι ο κος ήταν ο πραγματικός λήπτης της συγκεκριμένης υπηρεσίας κι όχι η επιχείρηση.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 20: Για το φορολογικό έτος 2015 η επιχείρηση δηλώνει ή δηλώνεται ως λήπτρια 27 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 66.485,77€, (εκ των οποίων συναλλαγή καθαρής αξίας 31.238,00€ την ανέλαβε κατόπιν ιδιωτικού συμφωνητικού τρίτος κι επομένως δεν την είχε πραγματοποιήσει η επιχείρηση), ενώ δηλώνει ή δηλώνεται ως εκδότρια 938 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 4.715.400,89€, δίχως η επιχείρηση να δηλώνει υπαλλήλους για τη χρονιά αυτή.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 21: Για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι οι δηλωμένες στις ΜΥΦ ως βασικές προμηθεύτριες της επιχείρησης, με ΑΦΜ, και με ΑΦΜ, μεταξύ άλλων εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση καθαρής αξίας 4.287.190,86€, όταν τα συνολικά έξοδα της επιχείρησης για το 2016, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 4.288.380,35€, ενώ τα έσοδά της, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 3.740.878,92€, δίχως η επιχείρηση να δηλώνει υπαλλήλους για τη χρονιά αυτή.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 22: Για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι οι δηλωμένες στις ΜΥΦ ως βασικές προμηθεύτριες της επιχείρησης, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, μεταξύ άλλων εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση καθαρής αξίας 20.426.417,18€, όταν τα συνολικά έξοδα της επιχείρησης για το έτος 2016, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 20.474.286,14€, ενώ τα έσοδά της, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 19.620.429,88€, δίχως η επιχείρηση να δηλώνει υπαλλήλους για τη χρονιά αυτή.

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει ότι:

Για το φορολογικό έτος 2014

Α) Τα 5 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.956.784 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι έλαβε η ελεγχόμενη από την οντότητα με ΑΦΜ, όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2014, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους.

Β) Τα 2.532 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.865.921 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι εξέδωσε η επιχείρηση σε διάφορες οντότητες, (οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στον ΠΙΝΑΚΑ 2 της έκθεσης), όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2014, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους.

-Για το φορολογικό έτος 2015

A) Τα 938 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.715.400,89 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι εξέδωσε η επιχείρηση σε διάφορες οντότητες, (οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στον ΠΙΝΑΚΑ 4 της έκθεσης), όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2015, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους.

-Για το φορολογικό έτος 2016

A) Τα 18 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.516.404,58 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι έλαβε η επιχείρηση από την επιχείρηση με ΑΦΜ και τα 23 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 770.786,26 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι έλαβε η ελεγχόμενη από την επιχείρηση με ΑΦΜ, όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2016, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους.

B) Τα 366 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.740.878,92 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι εξέδωσε η επιχείρηση σε διάφορες επιχειρήσεις, (οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στον ΠΙΝΑΚΑ 6 της έκθεσης), όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2016, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους.

-Για το φορολογικό έτος 2017

A) Τα 24 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.824.880,75 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι έλαβε η επιχείρηση από την επιχείρηση με ΑΦΜ, τα 114 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 16.589.409,24 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι έλαβε η επιχείρηση από την επιχείρηση με ΑΦΜ και τα 71 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 742.127,19 ευρώ τα οποία δηλώνεται ότι έλαβε η επιχείρηση από την επιχείρηση με ΑΦΜ, όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2017, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους.

B) Τα 437 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.620.429,88 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι εξέδωσε η επιχείρηση σε διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στον ΠΙΝΑΚΑ 8 της παρούσας, όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2017, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της επιχείρησης το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ αλλά και ασφαλιστικών εισφορών τόσο από την ίδια όσο και από τις εκδότριες και λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης.

Σημειώνεται ότι ακόμη και για τις συναλλαγές που αφορούν παροχή υπηρεσιών φύλαξης, για τα φορολογικά έτη 2013-2014, και παρόλο που διαπιστώθηκε ότι 39 φύλακες μισθοδοτούνταν μέσω τραπεζικού λογαριασμού για υπηρεσίες φύλαξης, οι 25 από αυτούς μας απάντησαν, ότι εργάζονταν τα προηγούμενα έτη στις εταιρείες φύλαξης και κι αργότερα εργάστηκαν στη, όλες τους εταιρείες που παρέχουν υπηρεσίες φύλαξης, αλλάζοντας, επομένως, μαζικά εργοδότη, ενώ ο χώρος φύλαξης παρέμενε ο ίδιος τουλάχιστον για τους 17. Μάλιστα, τουλάχιστον οι 11 υπέγραψαν συμβάσεις εργασίας εντός του χώρου φύλαξης. Επίσης 17 τουλάχιστον εργαζόμενοι από τους 26 που ανταποκρίθηκαν σε ερώτημά μας με εργοδότη την ελεγχόμενη, δεν είχαν συναντήσει ποτέ τον ιδιοκτήτη-νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης, 2 τον είχαν δει μία φορά, ένας ελάχιστες φορές, ενώ οι υπόλοιποι δεν απάντησαν. Τέλος οι εν λόγω μισθοδοσίες για υπηρεσίες φύλαξης που πραγματοποιήθηκαν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της ήταν για το φορολογικό έτος 2014 συνολικής αξίας 191.542€, όταν οι φύλακες δήλωσαν ότι εργάστηκαν στις επιχειρήσεις και , και , και , και με ΑΦΜ δηλώνει στις ΜΥΦ του 2014 ότι έλαβε υπηρεσίες καθαρής αξίας 141.062,50€, επομένως συνολικής αξίας 173.506,87€ κι η επιχείρηση με ΑΦΜ δηλώνει στις ΜΥΦ του 2014 ότι έλαβε υπηρεσίες καθαρής αξίας 56.247€, επομένως συνολικής αξίας 69.183,81€, γεγονός που σημαίνει ότι για τις δύο αυτές οντότητες δηλώνεται ότι έλαβαν υπηρεσίες συνολικής αξίας 242.690,68€ και καθαρής αξίας 197.309€, ενώ οι εν λόγω μισθοδοσίες για υπηρεσίες φύλαξης που πραγματοποιήθηκαν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης ήταν για το φορολογικό έτος 2014 συνολικής αξίας 191.542€, όταν μάλιστα τα συνολικά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση, σύμφωνα με τις ΜΥΦ του 2014, ήταν συνολικά καθαρής αξίας 13.865.921€.

Ο έλεγχος κρίνει, από το σύνολο των ανωτέρω διαπιστώσεων ότι οι εν λόγω υπηρεσίες φύλαξης ουσιαστικά δεν παρασχέθηκαν από την επιχείρηση και τον νόμιμο εκπρόσωπό της, κο Τόσο η επιχείρηση όσο κι οι λήπτριες όσων από τις υπηρεσίες φύλαξης παρασχέθηκαν ζημίωσαν το ελληνικό δημόσιο, εξαιτίας της μη καταβολής φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ αλλά και ασφαλιστικών εισφορών συνολικής αξίας τουλάχιστον 320.610,28€ (ποσό στο οποίο ο ΕΦΚΑ ανέστειλε τη δυνατότητα υποβολής ΑΠΔ μέσω διαδικτύου τον Οκτώβριο του 2014).....».

Β. Στην συνέχεια από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, για την λήπτρια επιχείρηση (προσφεύγουσα), όπως προκύπτει από την 13-10-2021 Έκθεση Ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για τους παρακάτω λόγους:

Επεξεργασία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....»

Η ατομική επιχείρηση έλαβε συνολικά τριάντα έξι (36) φορολογικά στοιχεία εκ των οποίων τα έξι (6) αφορούν Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), καθαρής αξίας 9.990,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.297,70 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 12.287,70 ευρώ. Στα εν λόγω Τ.Π.Υ. αναγράφεται ότι αφορούν, υπηρεσίες καθαριότητας καταστημάτων της, της, της επιχείρησης και της επιχείρησης

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα λόγω των έκτακτων αναγκών παλαιών και νέων πελατών αναθέτει υπηρεσίες και σε άλλες εταιρείες του χώρου που τις χρησιμοποιεί ως υπεργολάβους. Την επιχείρηση «.....» του την συνέστησε ένας συνάδελφος, του οποίου το όνομα δεν αναφέρει, ως μία συμφέρουσα οικονομικά επιλογή τόσο στον τομέα της προμήθειας υλικών όσο και ως υπεργολάβο στις υπηρεσίες καθαριότητας. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε αναλάβει υποχρεώσεις που δεν κατάφερνε να ανταποκριθεί με ιδία μέσα και προσωπικό, στα τέλη του μηνός Μαρτίου του 2015 είχε συνάντηση ο ίδιος στα γραφεία της επιχείρησης «.....», επί της οδού, με κάποιο Κο προκειμένου η επιχείρηση «.....» να αναλάβει τις ανάγκες καθαριότητας πελατών του προσφεύγοντα. Έτσι στις αρχές Απριλίου ανέθεσε στην επιχείρηση «.....» την καθαριότητα των καταστημάτων της, της, της επιχείρησης και της επιχείρησης, πράγμα που έπραξε.

Επειδή, διενεργήθηκαν παράπονα κυρίως από τα καταστήματα των Τραπεζών για την ποιότητα των υπηρεσιών που παρείχε το προσωπικό της επιχείρησης «.....», ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διέκοψε την συνεργασία ως εργολάβου – υπεργολάβου και για τις υπηρεσίες τριών μηνών έλαβε από την επιχείρηση «.....» έξι (6) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 9.990,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.297,70 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 12.287,70 ευρώ με δυνατότητα εξόφλησης έξι μηνών. Από το ποσό των 12.287,70 ευρώ εξόφλησε με μετρητά στις 05/11/2015 ποσό 470,00 ευρώ και τα υπόλοιπα όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων τα χρωστάει μέχρι και σήμερα διότι δεν κατάφερε να βρει την επιχείρηση και τον ιδιοκτήτη της για να τα εξοφλήσει.

Ο προσφεύγων για την συμφωνία που διενεργήθηκε ανάμεσα σε αυτόν και την επιχείρηση «.....» δεν προσκόμισε κάποια σύμβαση ή ιδιωτικό συμφωνητικό. Μάλιστα εκτός από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν προσκόμισε βιβλία, συμβάσεις με πελάτες, καθώς και τα στοιχεία που εξέδωσε για τις υπηρεσίες καθαρισμού που παρείχε σε πελάτες του το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015.

Από τη συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων που κατέθεσε ο προσφεύγων καθώς και εξόδων των αντισυμβαλλόμενων (Πίνακας II), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν υφίσταται ως πελάτης του καμία από τις επιχειρήσεις που αναφέρει ανωτέρω, όπως η, η, η επιχείρηση και η επιχείρηση Ακόμα και στην περίπτωση που λειτουργούσε ως υπεργολάβος, γεγονός το οποίο δεν αναφέρει, δεν προσκόμισε συμβάσεις καθώς και Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που να αιτιολογεί τις συγκεκριμένες υπηρεσίες.

ΠΙΝΑΚΑΣ II

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 14 Κ.Φ.Δ.					
A/A	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΣΤΗ ΜΥΦ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	Φ.Σ.
1			43.500,00	10.005,00	9
2			32.581,24	7.494,15	9
3			3.600,00	828,00	12
4			1.300,00	299,00	1
ΣΥΝΟΛΟ			80.981,24	18.626,15	31

Τα υπόλοιπα τριάντα (30) Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια που έλαβε η ατομική επιχείρηση από την επιχείρηση «.....» καθαρής αξίας 16.433,00 ευρώ πλέον Φ.ΠΑ. 3.779,59 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 20.212,59 ευρώ αφορούν, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, την αγορά αναλωσίμων ειδών για τις υπηρεσίες καθαρισμού που παρείχε. Επί των φορολογικών στοιχείων ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται η έδρα της επιχείρησης και ως τόπος προορισμού η έδρα της ατομικής επιχείρησης στην Ως αριθμός μεταφορικού Μέσου αναγράφεται ο αριθμός Φ.Δ.Χ. Για τις συγκεκριμένες μεταφορές ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φορτωτικές. Τα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια, έχουν εξοφληθεί μετρητοίς, όπως και το υπ. αρ. /2015 Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο καθαρής αξίας 5.665,00 ευρώ πλέον Φ.ΠΑ. 1.302,95 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 6.967,95 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 όπου ορίζει ότι όλες οι συναλλαγές άνω των 500,00 ευρώ πρέπει να εξοφλούνται με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Ο προσφεύγων αναφέρει ως υπεύθυνο της επιχείρησης κάποιο και στη συνέχεια αναφέρει ότι στα τέλη του μηνός Οκτωβρίου του 2015 δέχτηκε τηλέφωνο από τον ιδιοκτήτη της επιχείρησης «.....» χωρίς ωστόσο να αναφέρει το όνομά του. Από την έκθεση της ΥΕΔΔΕ ως ιδιοκτήτη της «.....» είναι ο

Από την Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για την εκδότρια επιχείρηση, προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η «.....», ΑΦΜ, αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Συνεπώς είναι μεν φορολογικά υπαρκτή αλλά οι συναλλαγές της για το φορολογικό έτος 2015 και ειδικότερα τα 938 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.715.400,89 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι εξέδωσε η επιχείρηση σε διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στη έκθεση αυτή, όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους. Με τις πράξεις της επιχείρησης το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ αλλά και ασφαλιστικών εισφορών τόσο από την ίδια όσο και από τις εκδότριες και λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 22-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 13-10-2021 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, 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 για ανύπαρκτες συναλλαγές για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι.

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 22-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 13-10-2021 Έκθεση Ελέγχου, της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./30-11-2021 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 79 παρ 1 ν. 4472/2017)

Φορολογικό έτος 2015 [υπ' αρ./2021]

Πρόστιμο του άρθρου 79 παρ.1 του ν.4472/2017: (€ 4.620,24x 50%)=2.310,12€

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**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.