



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 10.03.22

Αριθμός Απόφασης 762

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ.ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10.11.21** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού αριθμός ΤΚ:..... κατά των:

α) υπ' αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για το Φορολογικό έτος 2015

β) υπ' αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

γ) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 55 § 2δ ν.4174/13 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

δ) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

α) υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για το Φορολογικό έτος 2015

β) υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

γ) υπ' αριθ./21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 55 § 2δ ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

δ) υπ' αριθ./21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ των οποίων αιτείται την ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6.Την από 01.12.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.11.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του 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:

Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με την υπ' αρθ'/20 εντολή ελέγχου διενήργησε έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) για τη διαχειριστική περίοδο 2015 στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: με δηλωθέν αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο καβουρδισμένου και αλεσμένου καφέ και παρομοίων ειδών και διαπίστωσε ότι η ως άνω επιχείρηση, ως ανύπαρκτη και εικονική, μεταξύ άλλων εξέδωσε κατά την χρήση 2015 εκατόν δέκα τρία (113) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή προς τον προσφεύγοντα με Α.Φ.Μ.:....., συνολικής καθαρής αξίας 42.084,42 € πλέον ΦΠΑ 9.684,95 €, ήτοι συνολικής αξίας 51.769,37 €, για τις οποίες συνέταξε την από 17.05.21 Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου της.

Στην συνέχεια, η ίδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αρθ'/21 εντολή ελέγχου με βάση την οποία πραγματοποίησε μερικό φορολογικό έλεγχο εισοδήματος, ΦΠΑ & ΕΛΠ και συνέταξε τις από 13.10.21 εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι παρακάτω πράξεις:

α) Η υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για το Φορολογικό έτος 2015 με την οποία καταλόγισε κύριο φόρο ποσού 11.833,19 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 5.916,60 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.303,95 €, ήτοι συνολικό ποσό 20.053,74 €.

β) Η υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με την οποία καταλογίσθηκε χρεωστικό υπόλοιπο κύριου φόρου ποσού 9.684,95 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^α ΚΦΔ ποσού 4.842,48 €, ήτοι συνολικό ποσό 14.527,43 €.

γ) Η υπ' αριθμ./21 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 - 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για λήψη ενενήντα ενός (91) εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο «.....» με Α.Φ.Μ.: κατά το χρονικό διάστημα 01.01.15 - 17.10.15 για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της συνολικής καθαρής αξίας 33.898,88 € πλέον ΦΠΑ 7.802,27 €, ήτοι συνολικής αξίας 41.701,15 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του ν.4308/14, των άρθρων 55Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7 §3, §5 του ν.4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας, ήτοι 33.898,88 € X 40% = 13.559,55 €.

δ) Η υπ' αριθμ./21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 55 § 2δ ν.4174/13 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 3.901,14 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2δ ν.4174/13 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 50 % του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 7.802,27 στην καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο «.....» με Α.Φ.Μ.: για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό τους.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1)Εσφαλμένη εκτίμηση από την φορολογική αρχή αναφορικά με την δήθεν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων την χρήση 2015 με εκδότη τον

2)Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«5. 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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή, με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 5 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

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

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος) του ν. 4308/14 (ΕΛΠ)ορίζεται ότι:

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για

την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **N.4172/13** (εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) ορίζονται ότι:

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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».

Επειδή, σύμφωνα και με το άρθρο **15** της Εγκυκλίου **ΠΟΛ 1252/2015**, (Μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

Με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015. Ειδικότερα:

Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

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

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

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

στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα

αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ «.....» με ΑΦΜ:

Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με βάση την αριθμό/2021 Εντολή Ελέγχου πραγματοποίησε μερικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ για τις διαπιστώσεις του οποίου συνέταξε την από 17.5.2021 Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου στην οποία αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

«α) Ο ως άνω ελεγχόμενος αν και έλαβε την με αριθμό πρωτ./2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, με το με αρθ. καταχ./2021 και ημερ. ανάγνωσης 29-01-2021. ηλεκτρονικό μήνυμα (email) και την με αριθμό πρωτ./2021 δεύτερη πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με αρθ. καταχ./2021 και ημερομηνία ανάγνωσης 19-02-2021 ηλεκτρονικό μήνυμα (email) εν τούτοις δεν ανταποκρίθηκε σε καμία εξ αυτών.

β) Ο ως άνω ελεγχόμενος κατά την διαδικασία έναρξης επιτηδεύματος δήλωσε ως επαγγελματική εγκατάσταση κεντρικό κατάστημα επί της οδού - με τηρούμενο υποκατάστημα στον αριθμό της ίδιας οδού και τηρούμενη αποθήκη επί της οδού -.....

γ) Επειδή από την έρευνα που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στο πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της υπηρεσίας διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος και η σύζυγος του με ΑΦΜ, δεν έχουν ακίνητα στην κατοχή τους και συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο, ούτε περιλαμβάνονται στο έντυπο Ε3 καταβληθέντα ενοίκια η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ πραγματοποίησε αυτοψία στις ως άνω δηλωθείσες διευθύνσεις, από την οποία προέκυψε ότι επί της οδού βρέθηκε ένα μικρό κατάστημα (κλειστό) με ταμπέλα το όνομα του ελεγχόμενου και δραστηριότητα «είδη καθαριότητας», στην διεύθυνση δε όπου δηλώθηκε ως διεύθυνση υποκαταστήματος, διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει τέτοιο. Τέλος στην διεύθυνση όπου και δηλώθηκε ότι υπάρχει εκμισθωμένη αποθήκη, η ιδιοκτήτρια αυτής με Α.Φ.Μ.:..... δήλωσε ότι ο ελεγχόμενος είχε ενοικιάσει την αποθήκη για λίγους μήνες σε χρόνο προγενέστερο της ελεγχόμενης χρήσης 2015 και έκτοτε παραμένει αποθήκη για χρήση της ιδιοκτήτριας.

δ) Ο προμηθευτής του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ..... για τη χρήση 2015 υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών ΜΥΦ, από τις οποίες προκύπτουν ότι ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε αγορές και δαπάνες αξίας 16.291,506 € και πωλήσεις αξίας 615.677,226 €, ήτοι οικονομικά μεγέθη δυσανάλογα και ασύμβατα για την λειτουργία μίας υγιούς οικονομικής οντότητας.

ε) Ο ελεγχόμενος δεν απασχόλησε προσωπικό

στ) Όλες οι πληρωμές των τιμολογίων πώλησης τού ελεγχόμενου γίνονται τις μετρητοίς καθώς πρόκειται για παραστατικά αξίας μικρότερης των 500,00 €.

ζ) Ο ελεγχόμενος έχει καταθέσει όλες τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μηδενικές.

η) Δεν έχουν κατατεθεί από τον ελεγχόμενο μισθωτήρια στο taxis ούτε ηλεκτρονικά μισθωτήρια εμφανίζονται στο σύστημα.

η) Ο προμηθευτής του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ....., δήλωσε στο ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ την υπ' αρθ'/14 δήλωση έναρξης μίσθωσης για εκμίσθωση ακινήτου επί της οδού και όχι επί της οδού -....., όπως δήλωσε με την έναρξη επιτηδεύματος, με εκμισθώτρια την με Α.Φ.Μ..... για το χρονικό διάστημα από 01.11.14 έως και 31.07.15, οπότε και λύθηκε η συγκεκριμένη μίσθωση με βάση την υπ' αρθ'/21 δήλωση λύσης αυτής.

Συμπερασματικά ο προμηθευτής του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ....., εξέδωσε για το χρονικό διάστημα από 31.07.15 έως και 25.10.15 είκοσι οκτώ (28) ΤΔΑ προς τον προσφεύγοντα του με Α.Φ.Μ..... με αντίστοιχες συναλλαγές από ανύπαρκτη διεύθυνση και έδρα της ατομικής του επιχείρησης.

Από την έρευνα που κάναμε στο ηλεκτρονικό αρχείο ΓΓΠΣ προέκυψε ότι η εκμισθώτρια του ακινήτου επί της οδού-....., με Α.Φ.Μ..... στην αναλυτική κατάσταση Ε2 των μισθωμάτων ακινήτων φορολογικού έτους 2015 συμπεριέλαβε το ως άνω ακίνητο με φερόμενο μισθωτή τον του με φερόμενη εκμίσθωση αυτού για το χρονικό διάστημα από 01.01.15 έως 31.07.15 με ένδειξη «ανείσπρακτα ενοίκια ποσού 7.000,00 €.»

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα, όπως αναγράφεται επακριβώς στην σελίδα 2 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ότι ο προμηθευτής του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ....., «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 ελεγχόμενη, είναι επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτη και εικονική επιχείρηση. Μοναδικός σκοπός της ελεγχόμενης, 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).»

Επειδή, σύμφωνα με τις από 13.10.21 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προκύπτει ότι:

Ο προσφεύγων κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15 ζήτησε, έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν δέκα τρία (113) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο επιτηδευματίας του με Α.Φ.Μ....., εκ των οποίων τα ενενήντα ένα (91) εξ αυτών που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα 01.01.15 έως 26.10.15 συνολικής καθαρής αξίας 33.898,88 € πλέον ΦΠΑ 7.802,27 € κρίθηκαν

εικονικά για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό τους κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του ν.4308/14, των άρθρων 55^Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν, όπως αναλυτικά αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

A/A		Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Α.Φ.Μ. Συναλ.	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Πληρωτέα Αξία
1	1041	05/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
2	1042	07/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
3	1043	13/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	375,60	86,39	461,99
4	1044	14/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	393,80	90,57	484,37
5	1045	19/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	394,20	90,67	484,87
6	1046	22/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	373,50	85,91	459,41
7	1047	26/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
8	1048	27/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	379,00	87,17	466,17
9	1049	28/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
10	1050	28/01/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	43,56	10,02	53,58
11	1020	04/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
12	1021	09/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	377,00	86,71	463,71
13	1022	10/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
14	1023	12/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	328,50	75,56	404,06
15	1024	13/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	379,00	87,17	466,17
16	1025	17/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
17	1026	18/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
18	1027	20/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	395,60	90,99	486,59
19	1028	24/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
20	1029	24/02/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	98,00	22,54	120,54
21	1002	02/03/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
22	1001	04/03/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	398,00	91,54	489,54
23	1000	06/03/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	393,80	90,57	484,37
24	999	10/03/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	405,00	93,15	498,15
25	998	12/03/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	394,20	90,67	484,87

26	997	16/03/2015	TΔA.....	.....	.....	338,00	77,74	415,74
27	996	19/03/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
28	995	24/03/2015	TΔA.....	.....	.....	394,90	92,83	487,73
29	994	26/03/2015	TΔA.....	.....	.....	392,04	91,63	483,67
30	1868	03/04/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
31	1867	07/04/2015	TΔA.....	.....	.....	398,00	91,54	489,54
32	1866	08/04/2015	TΔA.....	.....	.....	358,00	82,34	440,34
33	1865	14/04/2015	TΔA.....	.....	.....	373,50	87,91	461,41
34	1864	21/04/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
35	1863	24/04/2015	TΔA.....	.....	.....	373,50	85,91	459,41
36	1862	25/04/2015	TΔA.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
37	1853	27/04/2015	TΔA.....	.....	.....	395,60	90,99	486,59
38	1856	27/04/2015	TΔA.....	.....	.....	379,00	87,17	466,17
39	1832	02/05/2015	TΔA.....	.....	.....	398,00	91,54	489,54
40	1831	05/05/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
41	1830	08/05/2015	TΔA.....	.....	.....	403,50	92,81	496,31
42	1829	13/05/2015	TΔA.....	.....	.....	373,50	85,91	459,41
43	1828	15/05/2015	TΔA.....	.....	.....	222,00	51,06	273,06
44	1844	18/05/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
45	1845	20/05/2015	TΔA.....	.....	.....	379,00	87,17	466,17
46	1846	26/05/2015	TΔA.....	.....	.....	394,20	90,67	484,87
47	1847	28/05/2015	TΔA.....	.....	.....	360,00	82,8	442,8
48	1816	03/06/2015	TΔA.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
49	1815	08/06/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
50	1814	10/06/2015	TΔA.....	.....	.....	358,00	82,34	440,34
51	1813	12/06/2015	TΔA.....	.....	.....	362,60	83,4	446
52	1812	15/06/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
53	1811	19/06/2015	TΔA.....	.....	.....	394,20	90,67	484,87
54	1810	23/06/2015	TΔA.....	.....	.....	399,00	91,77	490,77
55	1809	25/06/2015	TΔA.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94

56	1808	27/06/2015	TΔA.....	.....	.....	406,00	93,38	499,38
57	1206	01/07/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
58	1205	06/07/2015	TΔA.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
59	1204	08/07/2015	TΔA.....	.....	.....	358,00	82,34	440,34
60	1203	11/07/2015	TΔA.....	.....	.....	400,00	92	492
61	1202	17/07/2015	TΔA.....	.....	.....	394,90	90,83	485,73
62	1201	23/07/2015	TΔA.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
63	1200	24/07/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
64	1199	27/07/2015	TΔA.....	.....	.....	392,04	90,17	482,21
65	1198	28/07/2015	TΔA.....	.....	.....	394,20	90,67	484,87
66	1197	01/08/2015	TΔA.....	.....	.....	398,00	91,54	489,54
67	1196	03/08/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
68	1195	07/08/2015	TΔA.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
69	1194	10/08/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
70	1193	12/08/2015	TΔA.....	.....	.....	398,00	91,54	489,54
71	1192	14/08/2015	TΔA.....	.....	.....	358,00	82,34	440,34
72	1191	17/08/2015	TΔA.....	.....	.....	375,00	86,25	461,25
73	1190	25/08/2015	TΔA.....	.....	.....	392,04	90,17	482,21
74	1188	26/08/2015	TΔA.....	.....	.....	393,80	90,57	484,37
75	1189	26/08/2015	TΔA.....	.....	.....	388,50	89,36	477,86
76	1330	01/09/2015	TΔA.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
77	1331	03/09/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
78	1333	09/09/2015	TΔA.....	.....	.....	398,00	91,54	489,54
79	1332	10/09/2015	TΔA.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
80	1334	15/09/2015	TΔA.....	.....	.....	398,00	91,54	489,54
81	1335	17/09/2015	TΔA.....	.....	.....	373,50	85,91	459,41
82	1336	22/09/2015	TΔA.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
83	1337	26/09/2015	TΔA.....	.....	.....	358,00	82,34	440,34
84	1338	28/09/2015	TΔA.....	.....	.....	379,00	87,17	466,17
85	1339	28/09/2015	TΔA.....	.....	.....	26,40	6,07	32,47

86	1798	01/10/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
87	1797	05/10/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
88	1796	06/10/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	394,20	90,67	484,87
89	1795	08/10/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	396,00	91,08	487,08
90	1794	12/10/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	358,00	82,34	440,34
91	1793	15/10/2015	ΤΔΑ.....	.....	.....	378,00	86,94	464,94
					ΣΥΝΟΛΟ	33.898,88	7.802,27	41.701,15

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ κατά την διαδικασία του ελέγχου φωτογραφικό υλικό από το οποίο προκύπτει ότι ο προμηθευτής του διατηρεί επιχείρηση με χαρτικά – απορρυπαντικά είδη συσκευασίας με την επωνυμία του με επιγραφή που φέρει το όνομα του ευρισκόμενη η επιχείρηση επί της οδού αρ..... σε ισόγειο κατάστημα εκτάσεως 198 τ.μ.

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή διαπίστωσε ότι μία από τις φωτογραφίες που προσκομίσθηκαν αφορά ακίνητο χρησιμοποιούμενο από τον προσφεύγοντα ως υποκατάστημα επί της οδού, όπου ουδέποτε ο προσφεύγων είχε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση, καθώς δηλώνει υποκατάστημα αυτό που βρίσκεται επί της οδού-.....

Επειδή μία από τις φωτογραφίες που προσκομίσθηκαν αποτυπώνει τη προθήκη του καταστήματος με αναγραφόμενη διεύθυνση «.....», όπου ουδέποτε ο προσφεύγων είχε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση.

Επειδή ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή προέβη σε εσφαλμένη εκτίμηση σχετικά με την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά την χρήση 2015 με φερόμενο εκδότη τον του με Α.Φ.Μ., λειτουργώντας ο ίδιος ως καλόπιστος λήπτης.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο μισθωτήριο του ακινήτου το οποίο του επέδωσε ο ίδιος ο με φερόμενη διάρκεια μισθώσεως από 7-9-2014 έως 6-9-2024.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, κατά την διαδικασία του ελέγχου, φύλλα επιταγών με καταβολές που έχουν πραγματοποιηθεί στο συνοδευόμενα με έγγραφο με τις ημερομηνίες συναλλαγών και την εξόφληση των επισυναπτόμενων επιταγών.

Επειδή εν αντιθέσει με τα ως άνω εκτεθέντα ο προσφεύγων ρητά δηλώνει ότι όλες σχεδόν οι συναλλαγές του με τονήταν μέχρι του ποσού των 500,00 € χωρίς αντίστοιχη υποχρέωση του για διατραπεζική καταβολή μετά από απαίτηση του ο οποίος επικαλούνταν προβλήματα με τις τράπεζες.

Επειδή ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση προσφυγή αποδείξεις καταβολής-εισπράξεως που φέρουν την σφραγίδα και την υπογραφή του, εκάστη των οποίων έφερε είσπραξη μικρότερη του ποσού των 500,00 €

Επειδή οι επιταγές που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και εξοφλήθηκαν μέσω του τραπεζικού του λογαριασμού δεν πιστοποιούν το είδος της συναλλαγής μεταξύ του προσφεύγοντος και του προμηθευτή

Επειδή από την έρευνα που κάναμε στο ηλεκτρονικό αρχείο ΓΓΠΣ προέκυψε ότι ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείωντου δήλωσε:

α) επαγγελματική εγκατάσταση κεντρικό κατάστημα επί της οδού -,

β) τηρούμενο υποκατάστημα στον αριθμό της ίδιας ως άνω οδού και

γ) τηρούμενη αποθήκη επί της οδού -.....

Επειδή ο προμηθευτής του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ., δήλωσε στο ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ την υπ' αρθ'/14 δήλωση έναρξης μίσθωσης για εκμίσθωση ακινήτου επί της οδού-..... και όχι επί της οδού -....., όπως δήλωσε με την έναρξη επιτηδεύματος, με εκμισθώτρια την με Α.Φ.Μ..... για το χρονικό διάστημα από 01.11.14 έως και 31.07.15, οπότε και λύθηκε η συγκεκριμένη μίσθωση με βάση την υπ' αρθ'/21 δήλωση λύσης αυτής.

Συμπερασματικά ο προμηθευτής του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ....., εξέδωσε για το χρονικό διάστημα από 31.07.15 έως και 25.10.15 είκοσι οκτώ (28) ΤΔΑ προς τον προσφεύγοντα με Α.Φ.Μ: με αντίστοιχες συναλλαγές από ανύπαρκτη διεύθυνση και έδρα της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή από την έρευνα που κάναμε στο ηλεκτρονικό αρχείο ΓΓΠΣ προέκυψε ότι η εκμισθώτρια του ακινήτου επί της οδού-....., με Α.Φ.Μ..... στην αναλυτική κατάσταση Ε2 των μισθωμάτων ακινήτων φορολογικού έτους 2015 συμπεριέλαβε το ως άνω ακίνητο με φερόμενο μισθωτή τον του με φερόμενη εκμίσθωση αυτού για το χρονικό διάστημα από 01.01.15 έως 31.07.15 με ένδειξη «ανείσπρακτα ενοίκια» ποσού 7.000,00 €.

Επειδή για την φερόμενη ως εκμισθωμένη αποθήκη επί της οδού, η ιδιοκτήτρια αυτής με Α.Φ.Μ..... δήλωσε στον έλεγχο ότι ο ελεγχόμενος είχε ενοικιάσει την αποθήκη για λίγους μήνες σε χρόνο προγενέστερο της ελεγχόμενης χρήσης 2015 και έκτοτε παραμένει αποθήκη για χρήση της ιδιοκτήτριας.

Επειδή στις υποβληθείσες καταστάσεις της χρήσης 2015 έχουν καταχωρηθεί αγορές και δαπάνες αξίας 23.622,00€ και στις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλομένων 16.291,50€, ενώ στο Ε3 του του έχουν καταχωρηθεί αγορές 570.660,26 € και δαπάνες 23.340,936 €.

Στις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων χρήσης 2015 του του έχουν καταχωρηθεί έσοδα ποσού 483.642,56 € και των αντισυμβαλλόμενων 488.010,846 €.

Εν κατακλείδι διαπιστώνεται ότι ο ελεγχόμενος με αγορές και δαπάνες χρήσης 2015 αξίας 16.291,506 € πραγματοποίησε για την ίδια χρήση πωλήσεις αξίας 615.677,226. Η ίδια τεράστια δυσαναλογία μεταξύ αγορών και πωλήσεων του του επαναλαμβάνεται και στις προηγούμενες της ελεγχόμενης χρήσεις.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ μετά τις διαπιστώσεις του ελέγχου εξέδωσε οίκοθεν το:

α) με αριθμό/21 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση

β) με αριθμό/...../21 Προσωρινό Διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/πρόστιμο εισοδήματος Προσδιορισμό Προστίμου, φορολογικού έτους 2015

γ) με αριθμό/...../21 Προσωρινό Διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15

δ) με αριθμό/...../21 Προσωρινό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν.4337/15 φορολογικού έτους 2015

ε) με αριθμό/...../21 Προσωρινό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 55 § 2δ ν.4174/13 φορολογικού έτους 2015

για τα οποία ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ τους από 15.09.21 ισχυρισμούς του, χωρίς ωστόσο να γίνουν αυτοί δεκτοί από αυτήν.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 ή δελτίου αποστολής 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

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

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 συναλλακτικώς 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 ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 13.10.21 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου του άρθρου 7 §§3 & 5 ν. 4337/15 και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 55 § 2δ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10.11.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ..... και την **επικύρωση** των:

α) υπ' αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για το Φορολογικό έτος 2015

β) υπ' αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

γ) υπ' αριθ. /21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 55 § 2δ ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

δ) υπ' αριθ. /21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

**Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση
Φορολογικό Έτος 2015**

Α)ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	11.833,19 €
Πρόστιμα άρθρου 58 ΚΦΔ	5.916,60 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.303,95 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.053,74

Β)ΦΠΑ

Χρεωστικό υπόλοιπο	9.684,95 €
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^α ΚΦΔ	4.842,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.527,43 €

Γ)Πρόστιμο του άρ. 7 § 3 & 5 του Ν. 4337/2015

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 13.559,55 € (33.898,88 € X 40%)

Δ) Πρόστιμο του άρ. 55 § 2δ του Ν. 4174/2013

Πρόστιμο συνολικού ποσού: € (33.898,88 € X 23%= 7.802,27 € X 50 %)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.