



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

26/04/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

1358

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 του φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55§2δ του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 του φορολογικού έτους 2015 και των με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε 89 (62 μέχρι 17-10-2015) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 24.942,40 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 5.736,75 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 9.976,96 € (24.942,40 € X 40%).

β) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 9.520,39 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 4.760,20 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 566,07 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.846,66 €.

γ) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 8.244,96 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.975,14 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 11.220,10 €.

δ) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2δ του ν.4174/2013 και του άρθρου 79 ν.4472/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο λόγω λήψης 89 (62 μέχρι 17-10-2015) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 24.942,40 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 5.736,75 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 περ. β' και παρ. 3 του άρθρου 32 του Φ.Π.Α. ν. 2859/2000, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 2.868,38 € (5.736,75 € X 50%).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) του ν. 4174/2014 (ΚΦΔ) και του ν.4337/2015 και προστίμου του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 του ν.4472/2017 της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ./...../20 εντολής του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΩΝ, ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ ΕΚΠΛΥΣΗΣ, ΟΧΙ ΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ», με Α.Φ.Μ., με αρχική έδρα στην, θέση και με αρχική ημερομηνία έναρξης την 05-09-2007. Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014, 2015 και 2016 έδρα της ανωτέρω οντότητας ήταν αρχικά στην, επί της οδού και από τον 12/2015 η έδρα μεταφέρθηκε στην επί της οδού, αριθ. Η ανωτέρω οντότητα είχε πραγματοποιήσει διακοπή εργασιών την 15-12-2016 και επανέναρξη την 19-01-2017 με έδρα στην, επί της οδού, αριθ. Ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω οντότητα ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Βάσει του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν διαβίβασης του με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2021/19-04-2021 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, εκδόθηκε από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, η με αριθ./2021 εντολή φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων για τον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Ο προσφεύγων, έχει αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΧΑΡΤΙΟΥ ΥΓΕΙΑΣ, ΧΑΡΤΟΜΑΝΤΙΛΙΩΝ, ΜΑΝΤΙΛΙΩΝ ΚΑΙ ΠΕΤΣΕΤΩΝ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ, ΤΡΑΠΕΖΟΜΑΝΤΙΛΙΩΝ ΚΑΙ ΠΕΤΣΕΤΩΝ ΦΑΓΗΤΟΥ, ΑΠΟ ΧΑΡΤΙ» με έδρα το, οδός, αριθ. και Α.Φ.Μ.: Για το φορολογικό έτος 2016, ο έλεγχος επιφυλάσσεται να εκδώσει ξεχωριστές εκθέσεις ελέγχου.

Από τον ανωτέρω έλεγχο επίσης προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 89 εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε από την επιχείρηση «..... του», για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 35.847,57 € πλέον Φ.Π.Α. 8.244,96 € (62 παραστατικά μέχρι 17-10-2015 συνολικής αξίας 24.942,40 €, πλέον Φ.Π.Α. 8.244,96 €). Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2015 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά στο σύνολό τους και συντάχθηκε το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./2021 Υπόμνημα απόψεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, δεν τους έκανε δεκτούς και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου πρόβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, καθώς και την επιστροφή, εντόκως, όλων των ποσών που έχει καταβάλει ή θα καταβάλει στο μέλλον σχετικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας- εσφαλμένη- πλημμελής εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών- έλλειψη του στοιχείου της εικονικότητας στον ίδιο ως λήπτη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου υιοθέτησε πλήρως τα συμπεράσματα της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δίχως να λάβει υπόψη

τις εξηγήσεις που ο ίδιος έδωσε σχετικά με τις επίμαχες 89 συναλλαγές. Ο ίδιος έχει πλήρως και ολοσχερώς εξοφλήσει τα επίμαχα 89 τιμολόγια τα οποία αφορούσαν προμήθεια της επιχείρησής του με χαρτικά και απορρυπαντικά είδη, όπως προκύπτει και από το σώμα αυτών και τα οποία παραδόθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση στην επιχείρηση του ίδιου. Τα εν λόγω προϊόντα παραγγέλθηκαν από τον ίδιο τηλεφωνικά, η εκδότρια επιχείρηση τα παρέδωσε και ο ίδιος εξόφλησε το τίμημα αυτών. Η επικοινωνία γινόταν πάντα τηλεφωνικά και ο ίδιος ενημέρωσε και τους ελεγκτές σχετικά με τους αριθμούς τηλεφώνου που χρησιμοποιούσε. Ο ίδιος δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, αν τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, ενώ σε κάθε περίπτωση ενήργησε καλόπιστα και δεν μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνος για την τυχόν εικονικότητα (ΣΤΕ 170/2014). Η εκδότρια επιχείρηση ήταν υπαρκτή, με πραγματική έδρα, ενώ το γεγονός ότι δεν απασχολούσε προσωπικό ή ότι δεν ήταν συνεπής η ίδια προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις δεν αρκούν για να στοιχειοθετήσουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Ακόμη, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1111/2016 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1071/2015 δεν αναιρείται το δικαίωμα του καλόπιστου λήπτη προς έκπτωση συγκεκριμένης δαπάνης εφόσον το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο. Τα χρήματα για την αγορά των επίμαχων προϊόντων τα κατέβαλε ο ίδιος στο ακέραιο ενώ το Ελληνικό Δημόσιο δεν ζημιώθηκε στο παραμικρό, αφού δεν υπέστη καμία βλάβη ή ζημιά από τις παραπάνω συναλλαγές.

- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας- εσφαλμένος υπολογισμός της με αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015. Εν προκειμένω, ο έλεγχος υπολόγισε το πρόστιμο με το λανθασμένο ποσοστό 40% επί της καθαρής αξίας της συναλλαγής, ενώ θα έπρεπε να εφαρμόσει ποσοστό 20% όπως προβλέπει το άρθρο 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015, ήτοι σε περιπτώσεις όπου η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη. Ο ίδιος έχει αποδείξει ότι τυγχάνει καλόπιστος λήπτης των επίμαχων 89 τιμολογίων, δεδομένου ότι είχε την άκρως δικαιολογημένη πεποίθηση και πλήθος ενδείξεων και αποδείξεων του πραγματικού των επίμαχων συναλλαγών.
- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας- έλλειψη νομίμου ερείσματος- απαραίτητης νόμιμης αιτιολογίας στις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις. Η Φορολογική Αρχή πλημμελώς εκτίμησε τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά και οδηγήθηκε στην εξαγωγή εσφαλμένων συμπερασμάτων, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να εμπεριέχουν είτε ελλείψεις, είτε εσφαλμένες αιτιολογίες και επομένως να καθίστανται ακυρωτές. Δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί παράβαση συνοδευόμενη απλώς και μόνο από το αιτιολογικό ότι υπήρξε λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και αναφέροντας μόνο επιγραμματικά τις διατάξεις των σχετικών νόμων, χωρίς καμία περαιτέρω επεξήγηση. Πέραν των ανωτέρω λόγων, στην με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. δεν προκύπτει με σαφήνεια, ακρίβεια και πληρότητα ο τρόπος υπολογισμού του επιπλέον Φ.Π.Α. που καταλόγισε ο έλεγχος.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και παραβίαση της αρχής της νομιμότητας. Η Φορολογική Αρχή αβάσιμα, εσφαλμένα και αναιτιολόγητα δεν δέχτηκε τις εξηγήσεις που ο ίδιος παρείχε και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβαρύνοντας τον ίδιο με υπέρογκα ποσά που δεν οφείλει στην πραγματικότητα, ενάντια στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας.

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 17-10-2015, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

...

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 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. 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, 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 αντισυμβαλλομένου 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 περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

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 ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, εν προκειμένω, συνεπεία της υπ' αριθ./...../20 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας της ατομικής επιχείρησης «..... του» με ΑΦΜ, και κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ ΕΚΠΛΥΣΗΣ, ΟΧΙ ΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ» για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση:

«1) Δεν στεγαζόταν στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού , στην για τα έτη 2014 και 2015, ενώ στη δηλωθείσα έδρα της από τον Δεκέμβριο του 2015 επί της οδού στην δεν δραστηριοποιήθηκε σε εμπορικές συναλλαγές, παρά το γεγονός ότι κατέβαλε μισθώματα. Ο κ. ήταν άγνωστος στις συγκεκριμένες διευθύνσεις ενώ οι γειτονικές επιχειρήσεις και οι περίοικοι στις συγκεκριμένες διευθύνσεις δεν γνωρίζουν κάποια επιχείρηση με τις δραστηριότητες της ανωτέρω.

2) Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

3) Βάσει των υποβληθέντων Μ.Υ.Φ., δικών της αλλά και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, προκύπτει να έχει έξοδα (αγορές- δαπάνες) συνολικής καθαρής αξίας 2.449,26 €, στα έτη 2014-2015-2016, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις της ανήλθαν σε καθαρή αξία ύψους 7.834.858,59 €. Βάσει των συστημάτων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η εν λόγω επιχείρηση δεν είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.

4) Σε πληθώρα εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής χρήσης 2014 δεν αναγράφεται το όχημα με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4092/2013 (ΚΦΑΣ). Επίσης, δεν εμφανίζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις μεταφορών. Οι λήπτριες επιχειρήσεις «.....» και «.....» δήλωσαν ότι παραλάμβαναν τα εμπορεύματα στις έδρες τους στην και δεν προσκόμισαν τα τιμολόγια μεταφοράς αυτών. Στα υπόλοιπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται το φορτηγό ιδιωτικής χρήσης Η επιχείρηση «.....», με διαχειριστή τον κ. δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. /2020 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Παρά το γεγονός ότι τα εμπορεύματα φέρονται να μεταφέρθηκαν με το συγκεκριμένο όχημα φορτηγό του κ. από τις εγκαταστάσεις όπου ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε. Η εκδότρια επιχείρηση, βάσει Μ.Υ.Φ. δεν φέρεται να έχει λάβει τιμολόγια από πρατήρια υγρών καυσίμων ή να δηλώνει ποσά από δαπάνες με αποδείξεις λιανικής πώλησης.

5) Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση έτη, βάσει εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα. Ακόμη, δεν υποβάλλει Φ.Μ.Υ.

6) Έχει υποβάλει αυθαίρετες δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος, οι οποίες δεν συμφωνούν με τις υποβληθείσες Μ.Υ.Φ. τόσο δικών της αλλά και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.

7) Για την χρονική περίοδο από το 2010 έως και το 2013 εμφανίζεται να έχει υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος καθώς αντίστοιχα και μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το χρονικό διάστημα από 01-01-2010 έως και 31-03-2014 συνεχόμενα. Ωστόσο, εμφανίζεται ξαφνικά στις χρήσεις 2014 έως και 2016 (υπό κρίση έτη) να έχει εκδώσει χιλιάδες φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 7.834.858,29 €. Παρά το γεγονός ότι έχει δηλώσει πληθώρα ετερόκλητων δραστηριοτήτων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η δραστηριότητα που αφορά σε πώληση ηλεκτρονικών υπολογιστών, ηλεκτρονικών συστημάτων, λοιπού εξοπλισμού σχετιζόμενου με αυτά, αναλωσίμων ηλεκτρονικών συσκευών, προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, γενικά hardware και software σχετιζόμενα με αυτούς, έχει δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία έναρξης την 22-05-2015, ήτοι πολλούς μήνες μετά την διενέργεια των φερόμενων πωλήσεων. Στα κατασχεμένα Τ.Δ.Α. εκδόσεως της ελεγχόμενης στις λήπτριες «.....» και «.....» αναγράφονται τα εν λόγω εμπορεύματα. Περαιτέρω στα κατασχεμένα Τ.Π.Υ. από τις εν λόγω λήπτριες επιχειρήσεις αναγράφονται παρεχόμενες υπηρεσίες, οι οποίες αφορούν σε επισκευές ηλεκτρονικών συσκευών και αναβάθμιση δικτύου,

εγκατάσταση και αναβάθμιση προγραμμάτων ηλεκτρονικών συστημάτων (software) καθώς και εργασίες καλωδιώσεων και νέας συνδεσμολογίας. Οι συγκεκριμένες δραστηριότητες επίσης δεν έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ η εκδότρια εταιρεία δεν απασχολεί προσωπικό για να της παρέχει τις ως άνω και ούτε έχει συνάψει και υποβάλλει συμφωνητικά, σύμφωνα με το taxis.

8) Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς τις λήπτριες επιχειρήσεις «.....» και «.....» φέρεται να πραγματοποιείται με καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό του κ. και δευτερευόντως με επιταγές. Μετά από τις καταθέσεις χρηματικών ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό του, ακολουθούν ισόποσες σχεδόν αναλήψεις από τον ίδιο. Παρά το γεγονός ότι οι εξοφλήσεις πραγματοποιούνται τραπεζικά, στο εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εκδότριας επιχείρησης αναγράφεται φερόμενη εξόφληση μετρητοίς συνολικού ποσού 100.970,71 € στην περίπτωση της «.....», και συνολικού ποσού 56.664,97 € στην περίπτωση της «.....». Μετά τια απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων και από έλεγχο των αποδεικτικών κατάθεσης διαπιστώνεται ότι συνολικό ποσό 50.200,00 € κατατίθεται σε τραπεζικό ίδρυμα από τον ίδιο τον κ. με αιτιολογία κατάθεσης τα ονόματα των επιχειρήσεων- πελατών του. Ακόμη, σε αντίθεση με τις υπεύθυνες των εκπροσώπων των ληπτριών επιχειρήσεων ότι παραλάμβαναν τα εμπορεύματα στις έδρες τους, σε συνολικά πέντε (5) περιπτώσεις εμφανίζονται εκπρόσωποι των ληπτριών επιχειρήσεων να καταθέτουν χρηματικά ποσά προς εξόφληση συνολικού ύψους 17.500,00 € σε τραπεζικά καταστήματα της Η εξόφληση της λήπτριας επιχείρησης «.....», με διαχειριστή τον κ., συντελείται κυρίως με μετρητά. Από επισκόπηση του αναλυτικού καθολικού στα βιβλία της λήπτριας, αναγράφονται μόλις δεκαπέντε (15) επιταγές εξόφλησης συνολικής αξίας 86.839,86 €, ενώ η συνολική αξία συναλλαγών βάσει των υποβληθέντων Μ.Υ.Φ. ξεπερνά το 1.000.000.00 €. Ο έλεγχος από την επισκόπηση των φωτοαντιγράφων των φορολογικών στοιχείων και του αναλυτικού καθολικού (καρτέλα) στα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης «.....», διαπίστωσε ότι το μεγαλύτερο τμήμα αυτών αναγράφει συνολική αξία οριακά κάτω των 500,00 € με προφανή σκοπό την συνεχεία φερόμενη εξόφλησή τους με μετρητά και την καταστρατήγηση των διατάξεων του ν. 4172/2013.

9) Δεν ανταποκρίθηκε στις δύο Προσκλήσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για διάθεση των λογιστικών αρχείων της και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της.

10) Προκύπτει μεθόδευση εξόφλησης αφού η κ. σε πολλές περιπτώσεις καταθέτει χρηματικά ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό του με αιτιολογίες τα ονόματα των επιχειρήσεων- πελατών του, τα οποία αναλαμβάνει άμεσα από το ίδιο ή κοντινό τραπεζικό υποκατάστημα με αρχικό στόχο την «κατασκευή» τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης των φερόμενων συναλλαγών και τελικό σκοπό την εμφάνιση των διενεργηθέντων πωλήσεων ως νόμιμα εξοφλημένες.»

Επειδή, για το έτος 2015, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης, ότι η εκδότρια επιχείρηση δηλώνει τα κάτωθι:

- Στην συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων δηλώνει συνολική καθαρή αξία πωλήσεων ύψους 3.028.370,06 € ενώ αντίστοιχα στην συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων (αγορές- δαπάνες) δηλώνει συνολική καθαρή αξία τιμολογίων ύψους 1.964,67 €. Από τον έλεγχο των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων δεν υπάρχουν αποκλίσεις στον αριθμό των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και στην καθαρή δηλωθείσα αξία των φορολογικών στοιχείων. Υπάρχει μια ελάχιστη απόκλιση με

δύο αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις σε δύο περιπτώσεις της τάξης των 3,00 € και 10,00 € ως προς την υποβληθείσα αξία Φ.Π.Α.

- Στις δηλώσεις Φ.Π.Α., συνολικές εκροές συνολικού ύψους 1.109.965,35 €, η οποία συμφωνεί με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Οι δηλωθείσες εκροές δεν συμφωνούν με την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων (Μ.Υ.Φ.) έτους 2015, η οποία ανέρχεται σε συνολική καθαρή αξία 3.028.370,06 €. Ως προς τις εισροές, τα ποσά που δηλώνονται δεν προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις εξόδων.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά τα υπό κρίση έτη 2014, 2015 και 2016 ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, δεν εμφανίζει αγορές- δαπάνες από το εσωτερικό και το εξωτερικό, έχει υποβάλλει αυθαίρετες φορολογικές δηλώσεις, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν προκύπτει να μίσθωσε ακίνητο στην δηλωθείσα έδρα της στην επί της οδού, ούτε να δραστηριοποιήθηκε στην, από τον Δεκέμβριο του 2015 έως και το 2016, έδρα της στην, επί της οδού Επιπλέον, δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για διάθεση λογιστικών αρχείων της, εντούτοις, εμφανίζεται να έχει εκδώσει χιλιάδες φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις στα υπό κρίση έτη, συνολικής καθαρής αξίας 7.834.858,29 €.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 89 εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «..... του, για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 35.847,57 € πλέον Φ.Π.Α. 8.244,96 € (62 παραστατικά μέχρι 17-10-2015 συνολικής αξίας 24.942,40 €, πλέον Φ.Π.Α. 8.244,96 €), τα οποία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Φορολογική Αρχή, μέσω του εξουσιοδοτημένου δικηγόρου του, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία για το φορολογικό έτος 2015 και προσκόμισε τα 65 από τα 89 φορολογικά στοιχεία, ενώ τα υπόλοιπα 24 βρέθηκαν στην έδρα της οντότητας μετά από επιτόπιο έλεγχο στα λογιστικά αρχεία. Τα επίμαχα παραστατικά είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία εσόδων- εξόδων) ως αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού, με ημερομηνία η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσή τους και αιτιολογία εγγραφής Τέλος, είχαν δηλωθεί στις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών- Προμηθευτών.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε πλήρη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, ωστόσο σύμφωνα με τα κάτωθι έγγραφα:

- Τη με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2021 απάντηση από την ΠΑΓΚΡΗΤΙΑ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
- Τη με αριθ. πρωτ./2021 απάντηση από την ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
- Τη με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2021 απάντηση από την EUROBANK
- Τη με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2021 απάντηση των ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΤΑΧΥΔΡΟΜΕΙΩΝ (ΕΛ.ΤΑ.)

διαπιστώθηκε ότι οι επιταγές που προσκομίστηκαν εισπράττονται από την κα. του με Α.Δ.Τ. και Α.Φ.Μ., η οποία σύμφωνα με το σύστημα ΝΕΟ- taxis είναι η σύζυγος του προσφεύγοντα και κατά το έτος 2015 ήταν

μισθοδοτούμενη από τον ίδιο. Ακόμη, η με αριθ./17 της ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ καταλήγει στην «.....».

Επειδή, κατά το έτος 2016, μόνο τα ποσά των ταχυδρομικών επιταγών ύψους 5.006,00 € καταλήγουν στην εκδότρια επιχείρηση και κατά τα έτη 2016-2017 προκύπτουν μόνο καταθέσεις σε προσωπικό λογαριασμό του κ. ύψους 5.735,00 €. Τα ανωτέρω ποσά δεν επαρκούν για να καλύψουν τις συνολικές συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση, ύψους 238.939,61 € για τα έτη 2015-2016 και ως εκ τούτου δεν προκύπτει η αποπληρωμή των επίμαχων παραστατικών.

Επειδή, όλα τα παραστατικά αφορούν προμήθειες μη τροφίμων (χαρτικών- απορρυπαντικών κ.λπ.), τις οποίες η ατομική επιχείρηση «..... του» δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσει διότι είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς (δεν εμφανίζει αγορές- δαπάνες από το εσωτερικό και το εξωτερικό, έχει υποβάλλει αυθαίρετες φορολογικές δηλώσεις, δεν απασχόλησε προσωπικό κ.λπ.) πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, επομένως δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να προβεί στην παροχή των προϊόντων για τα οποία έχει εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται, ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο και ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί έκπτωσης της δαπάνης και μη ζημώσης του Δημοσίου :

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,

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.»

Επειδή με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρ. 20 παρ. 6 του ν. 3522/2006, ορίζεται ότι:

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

.... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή εν προκειμένω, ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου είναι φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, δεν πληρούνται σωρευτικά οι τυπικές προϋποθέσεις προκειμένου για την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στα εν λόγω μη νόμιμα τιμολόγια.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. από τον Φ.Π.Α. εκροών του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εισροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπομένων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένων υπολογισμών προστίμων:

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 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:

.....

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)

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

ε).....

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).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α` 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

.....

9. Η ισχύς των περ. α` και β` της παρ. 2 και της περ. α` της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016.»

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που τροποποιήθηκε από το άρθρο 7§3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4β` του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17-10-2015. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής:

«γ) 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.»

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που τροποποιήθηκε από το άρθρο 3§4 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.

Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την

έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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, με την ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίζει μεταξύ άλλων ότι:

«.....

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

.....

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 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) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

.....

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

..... β) 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:

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.

.....

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις προστίμων, που υπολογίζονται με βάση την αξία του στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

..... »

Επειδή εν προκειμένω και σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι για το φορολογικό έτος 2015 τα εν λόγω 89 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... του» συνολικής καθαρής αξίας 35.847,65 € είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής και ως εκ τούτου υπολόγισε το πρόστιμο στη με αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρησιμοποιώντας το ποσοστό 40%, όπως προβλέπεται από το άρθρο 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015. Μάλιστα ο έλεγχος, εξέδωσε την ανωτέρω πράξη λαμβάνοντας υπόψη μόνο τα τιμολόγια που είχαν εκδοθεί μέχρι την 17-10-2015, ήτοι 62 φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 24.942,40 €. Ως εκ τούτου το ανωτέρω πρόστιμο ανήλθε σε $24.942,40 \times 40\% = 9.976,96 \text{ €}$.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος υπολόγισε το εν λόγω πρόστιμο με το ποσοστό 40% ενώ το ορθό είναι 20%, όπως ορίζεται στο άρθρο 7§3 περ. δ' του ν.4337/2015. Σύμφωνα όμως με τις εν λόγω διατάξεις το ποσοστό 20% προβλέπεται για τις περιπτώσεις λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου όταν η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη, ενώ εν προκειμένω ο έλεγχος έκρινε τα επίμαχα τιμολόγια εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του δεν ευσταθεί.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη αιτιολόγησης και παραβίασης των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο

1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο

συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣΤΕ 2695/1993).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου για το φορολογικό έτος 2015, ως κάτωθι:

Α)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου:

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015:

9.976,96 €

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

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

Διαφορά φόρου	9.520,39 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	4.760,20 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	566,07 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.846,66 €

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

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

Διαφορά φόρου	8.244,96 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	2.975,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.220,10 €

Δ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

**Πρόστιμο του άρθρου 55§ 2δ' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017:
2.868,38 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.