



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15/09/2022

Αριθμός Απόφασης: 2808

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 18/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά

α) Του υπ' αριθ. /2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και των προσωρινών προσδιορισμών που περιλαμβάνει, των υπ. αριθ. /2020 & /2021 αιτημάτων παροχής πληροφοριών, καθώς και την υπ. αρ. /2021 έκθεση ελέγχου επιβολής ειδικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ

β) της με αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ

γ) της με αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ

δ) της με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1δ΄ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ

ε) της με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ

στ) της με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από **18/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **10.800,00 €** (27.000,00€ X 40%) για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 55§1 περ. ε΄ και 66§5 του ν.4174/2013.

2. Με την υπ' αριθμ./...../2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **3.105,00 €** (6.210,00€ X 50%) για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017.

3. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **250,00 €** για το φορολογικό έτος 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1δ ν.4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, κατόπιν των πορισμάτων των από 15/03/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου προστίμου άρθρων 7§§3 & 5 του ν.4337/2015 και 79 του ν. 4472/2017, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ.

...../2021 εντολής μερικού ελέγχου.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε το με αριθ. με αριθ. πρωτ. /2021 Δελτίου Πληροφοριών της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με το πόρισμα των ως άνω εκθέσεων ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του, τα α) Τιμ. Νο/2014, β) Τιμ. Νο/2014 & γ) Τιμ. Νο/2014 εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 27.000 00 €, πλέον Φ.Π.Α. 6.210,00€, με σκοπό την έκπτωση φόρου εισροών και τη μείωση του φόρου εισοδήματός του, τα οποία φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά & πλαστά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 και του άρθρου 55§1 του ν.4174/2013.

4. Με την υπ' αριθμ. /2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του **Προϊσταμένου της Δ.ΟΥ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ** καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 7.019,99€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 3.510,00€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 723,49€, ήτοι συνολικό ποσό **11.253,48€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 15/03/2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. **Α΄ ΠΑΤΡΩΝ**, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2014 ποσό 27.000,00€, βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β' του ν.4172/2013, καθώς οι συγκεκριμένες ως άνω συναλλαγές δεν είναι πραγματικές και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος από 18.349,05€, βάσει δήλωσης διαμορφώνονται σε 45.349,05€, βάσει ελέγχου.

5. Με την υπ' αριθμ. /2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, του **Προϊσταμένου της Δ.ΟΥ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ** καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 3.109,93€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.554,97€, ήτοι συνολικό ποσό **4.664,90€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από το πόρισμα της από 15/03/2022 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. **Α΄ ΠΑΤΡΩΝ**, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό φόρου εισροών 6.210,00€, καθώς τα συγκεκριμένα ως άνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκε εικονικά & πλαστά.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως τη μεταρρύθμισή τους και τον περιορισμό των φόρων και των προστίμων στο ελάχιστο, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Παράβαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.

Επειδή, με το άρθρο 63 § 1 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι «**1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που**

εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν».

Επειδή, με το άρθρο 63 § 8 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1§§1&2 της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 ορίζεται:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 30§1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή οι Προσωρινές Πράξεις άρθρων 62 και 72 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ της φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12-2014 η οποία επισυνάπτονται στο με αριθμ. πρωτ./2022 ταυτάριθμο με τις ως άνω Πράξεις, Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν.4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στην διεύθυνση επαγγελματικής έδρας και κατοικίας του στην, δεν αποτελούν οριστικές αυτοτελείς πράξεις και δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή, καθόσον η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (Στε 577/2004, 3785/2006, 3693/2008, 835/2010, 3502/2011).

Επειδή, το Σημειώματος Διαπιστώσεων και οι προσωρινοί προσδιορισμοί που περιλαμβάνει, τα υπ. αριθ./2020 &/2021 αιτήματα παροχής πληροφοριών καθώς και η υπ. αρ./2021 έκθεση ελέγχου επιβολής ειδικής κύρωσης δεν αποτελούν εκτελεστούς τίτλους καθώς με αυτές δεν δημιουργείται φορολογική διαφορά, αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου προβάλλονται απαραδέκτως με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

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

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται

είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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

Στην προκειμένη περίπτωση, με την από 09/06/2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ που αφορά τον εκδότη των τιμολογίων του καθώς και τις από 15/03/2022 εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου που αφορούν τον λήπτη προσφεύγοντα λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

.....

1) Δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμό πρωτ./2020 και/2021 αιτήματα παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο - δικαιολογητικό για τις εν λόγω συναλλαγές.
2) Για τις φερόμενες πωλήσεις αγαθών εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και όχι τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής,

3) Δεν είχε την δυνατότητα να πωλήσει τα αναφερόμενα στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αγαθά, καθώς όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών από την ημερομηνία έναρξης της, ήτοι από 21/06/2012 έως και το έτος 2014 έχει δηλωθεί από τρίτες επιχειρήσεις ως πελάτης για μηδαμινές αγορές - δαπάνες, ήτοι έχει δηλωθεί ως πελάτης για συναλλαγές αξίας 1.569,66€ στο έτος 2012, για συναλλαγές αξίας 337,40€ στο έτος 2013 και για συναλλαγές αξίας 2.202,91 στο έτος 2014, ενώ σύμφωνα με τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία φέρεται να έχει πωλήσει αγαθά συνολικής καθαρής αξίας 27.000,00€.

4) Δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά - δικαιολογητικά (δελτία αποστολής - φορτωτικές) από την λήπτρια ατομική επιχείρηση, για την μεταφορά των αγαθών που αναγράφονται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία ενώ από τα βιβλία της που διαβιβάστηκαν συνημμένα με το από 17/03/2021 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, δεν προκύπτουν έξοδα μεταφοράς για την περίοδο 20/12/2014 - 31/12/2014, ήτοι για την περίοδο που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές. Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από το βιβλίο εξόδων της λήπτριας ατομικής επιχείρησης, την περίοδο 20/12/2014 - 31/12/2014 έχουν καταχωρηθεί μόνο δαπάνες καυσίμων και επιπρόσθετα δαπάνη ποσού 284,55€ την 24/12/2014, δαπάνη ποσού 210,15€ την 24/12/2014 και δαπάνη ποσού 120,00€ την 31/12/2014 από τις επιχειρήσεις - ΑΦΜ,
..... - ΑΦΜ, - ΑΦΜ, αντίστοιχα οι οποίες σύμφωνα με το σύστημα taxis δεν είχαν συναφές αντικείμενο εργασιών με υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών.

5) Όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία φέρεται να εξοφλήθηκαν από την λήπτρια ατομική επιχείρηση μετρητοίς κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 6 του Κ.Φ.Α.Σ., που ίσχυε έως και 31/12/2014.

Επιπρόσθετα τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία τα οποία έχουν αρίθμηση άνω του 50 είναι και πλαστά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 6 και 9 του Ν.4093/2012 και του 55 παρ. 1 του Ν.4174/2014 καθώς φέρουν το ίχνος θεώρησης, με το οποίο όπως προκύπτει από το σύστημα taxis της Δ.Ο.Υ., θεωρήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ το με αριθμό πράξης θεώρησης/2012 μπλοκ τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με φύλλα από 1 έως 50.

Παρότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ./2021 πρόσκληση αρ 14 ν.4174/2013 του ελέγχου και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ήδη προσκομισθέντα κατόπιν των με αρ. πρωτ./2020 και/2021 αιτημάτων παροχής πληροφοριών φωτοαντίγραφο βιβλίου εξόδων-εξόδων έτους 2014 και φωτοαντίγραφα των ανωτέρω τριών (3) τιμολογίων με τις αποδείξεις εξόφλησης.

Ο προσφεύγων έχει δηλώσει στις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων αρ 14§3 ν.4174/2013 για την χρήση 2014 τρία (3) ληφθέντα τιμολόγια εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης

..... του - ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 27.000,00€ ισόποσο με την αξία των τριών κριθέντων ως εικονικών στοιχείων. Αντίθετα η εκδότρια του - ΑΦΜ δεν έχει συμπεριλάβει τα ανωτέρω τιμολόγια συνολικής αξίας 27.000,00€ στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων που υπέβαλε για την χρήση 2014.

Από τα παραπάνω αποδεικνύεται η λήψη και καταχώρηση των τριών (3) πλαστών και εικονικών κατά της διατάξεις του άρθρου 55§1 Ν.4174/2013 φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 27.000€ και του αναλογούντος Φ.Π.Α. 6.120,00€ στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης.

Τέλος από τις με αρ./2014,/2014 και/2014 αποδείξεις είσπραξης ποσού 14.760,00€, 7.380,00€ και 11.070,00€ αντίστοιχα δεν προκύπτει εξόφληση των τιμολογίων αρ/2014,/2014 και/2014 με τραπεζική κατάθεση ή επιταγή αλλά μετρητοίς.

Στα τιμολόγια δεν αναγράφονται στοιχεία μεταφορικού μέσου, ούτε προσκομίστηκαν φορτωτικές ή άλλα αποδεικτικά για τον τρόπο μεταφοράς των αναγραφόμενων στα τιμολόγια ειδών ενώ στο βιβλίο εσόδων-εξόδων του προσφεύγοντα δεν βρέθηκαν εγγραφές εξόδων υπηρεσιών μεταφοράς κατά το κρινόμενο διάστημα 20/12/2014 - 31/12/2014 για τα ογκώδη και βαρέα είδη που αναγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια.

Παρότι τα αναγραφόμενα στα ανωτέρω τιμολόγια εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜείδη αφορούν οικοδομικά εργαλεία, σκαλωσιές, μαδέρια, καδρόνια, μεταλλότυπους και λοιπά υλικά και εργαλεία κατασκευής ξυλοτύπων θα αποτελούσαν δυνητικά πάγιο εξοπλισμό του προσφεύγοντα δεν έχουν καταχωρηθεί ως πάγια στο βιβλίο εσόδων εξόδων αλλά ως δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης (γενικά έξοδα).

Επίσης στα ανωτέρω τιμολόγια εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ που αποτελούν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και όχι τιμολόγια πώλησης αναγράφονται γενικά και αόριστα είδη όπως οικοδομικά εργαλεία, σκαλωσιές, μαδέρια, καδρόνια, μεταλλότυπους και λοιπά υλικά και εργαλεία κατασκευής ξυλοτύπων χωρίς να περιλαμβάνεται η ποσότητα και η τιμή μονάδας για κανένα είδος.

Η εμπορία των ανωτέρω ειδών δεν περιλαμβάνεται στις δηλωθείσες στο φορολογικό μητρώο δραστηριότητες της εκδότριας ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία του για την χρήση 2014 τρία (3) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.000,00€.

Στην προκείμενη περίπτωση, στις από 09-06-2021 και 15-03-2022 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά-πλαστά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι.

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 09-06-2021 και 15-03-2022 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-04-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του - ΑΦΜ, με α) την επικύρωση των από 13/05/2022 και αριθμούς,,, &/2022 Οριστικών Πράξεων και β) ως απαράδεκτης κατά το μέρος που αφορά το Σημειώματος Διαπιστώσεων και τους προσωρινούς προσδιορισμούς που περιλαμβάνει, τα υπ. αριθ./2020 &/2021 αιτήματα παροχής πληροφοριών καθώς και την υπ. αρ./2021 έκθεση ελέγχου επιβολής ειδικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

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

Φορολογική περίοδο: 01/01 - 31/12/2014 (υπ. αριθμ...../2022)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. β' του ν. 4174/2013: (€27.000x40%) =10.800,00€

ΠΡΟΣΤΙΜΟ (άρθρο 54 ν. 4174/2013)

Φορολογική περίοδο: 01/01 - 31/12/2021 (υπ' αριθμ./2022)

Πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. δ' του Ν. 4174/2013 ποσού: 250,00€

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2022)	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.019,99
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	3.510,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	723,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.253,48

ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αρ./2022)	2014
Διαφορά φόρου	3.109,93
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	1.554,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.664,90

Πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Φορολογική περίοδος 1/01 - 31/12/2014 (υπ' αρ./2022)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€6.210,00x50%)= 3.105,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.