



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 06-05-2021

Αριθμός απόφασης: 1534

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. 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».
4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/25-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της με αριθ. /17-12-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 55 του ν. 4174/2013 και το αρ. 79 του ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014, β) της με αριθ. /17-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014 και γ) της με αριθ. /17-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. α) Τη με αριθ. /17-12-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 55 του ν. 4174/2013 και το αρ. 79 του ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014, β) τη με αριθ. /17-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014 και γ) τη με αριθ. /17-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθ./17-12-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 55 του ν. 4174/2013 και το αρ. 79 του ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **877,00€** για το φορολογικό έτος 2014, διότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δύο εικονικά στο σύνολό τους τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 13.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. αξίας 1.755,00€, από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», κατά παράβαση του άρθρου 55 περ. 2δ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

β) Με τη με αριθ./17-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 3.510,00€, πλέον πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 1.053,00€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 270,00€, ήτοι συνολικό ποσό **4.833,00€**.

γ) Με τη με αριθ. πρωτ./17-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος για καταβολή ποσού 2.235,13€ και μείωση πιστωτικού υπολοίπου ύψους 154,55€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή **2.080,58€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2020 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 του ν. 4472/2017 και του άρθρου 55 περ. δ' του ν. 4174/2013), της με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και της με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου

Στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθ./19 εντολής ελέγχου-επεξεργασίας, αφορμή της οποίας αποτέλεσε το υπ' αριθ./15-09-2015 πληροφοριακό δελτίο και τα κατασχεθέντα με τη με αρ./15-03-2017 έκθεση κατάσχεσης φορολογικών στοιχείων της ίδιας Υπηρεσίας,

βάσει των οποίων καταγγέλλεται ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από την έρευνα που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις:

- 1)ΑΦΜ
- 2)ΑΦΜ
- 3)ΑΦΜ
- 4) ΑΦΜ
- 5)ΑΦΜ

καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία.

Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2014 και την επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2015 είναι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου οι υπό κρίση εκδότριες εταιρείες ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από αυτές ήταν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πλημμελής η στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρίας με Α.Φ.Μ.
- Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Παραβίαση αρχής αμεροληψίας - παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης - κατάχρηση εξουσίας - ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως έλεγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19§4 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι:
«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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013, όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18§9 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι:

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο

λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του

προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 47 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να

διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπειριστατωμένα 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 τις διατάξεις του **άρθρου 58 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που

προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,

γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογούμενου.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη

απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 79 του Ν. 4472/2017** ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπese ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 55 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«2.....δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπese ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

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

«8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος

και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, στην υπό κρίση υπόθεση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις:

1) ΑΦΜ

2) ΑΦΜ

3) ΑΦΜ

4) ΑΦΜ

5) ΑΦΜ

καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία.

Επειδή, όπως αναφέρεται στη με ημερομηνία θεώρησης 10-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής «Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορ. στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορ. στοιχείων η οποία αρχίζει από τον ελεγχόμενο»

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2014 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας

13.500,00€ έκδοσης , ως κάτωθι:

α/α	Τιμ. / Ημερομηνία	Καθαρή αξία	αξία Φ.Π.Α.
1	/05-05-2014	4.500,00	292,50
2	/03-07-2014	9.000,00	1.170,00

Επειδή, πιο συγκεκριμένα όσον αφορά την οντότητα διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητά της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτε χώρες.

β) Η εν λόγω οντότητα δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και σήμερα και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο. Πιο συγκεκριμένα, ναι μεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, πλην όμως δεν έχει δηλώσει ότι απασχολεί προσωπικό από ενάρξεως έως τον 7ο/2014, παρά μόνο έναν εργαζόμενο για 17 ημέρες τον 12ο/2013 με ειδικότητα υπάλληλο γραφείου, ενώ στη συνέχεια έχει δηλώσει ότι απασχόλησε ως εργαζομένους 4 υπαλλήλους από τον 8ο/2014 με τελευταία κατατεθειμένη ΑΠΔ τον 5ο/2015 με κωδικό απασχόλησης 419000 «Λοιποί Υπάλληλοι Γραφείου». Επίσης από τον 10ο 2014 έως και τον 5ο/2015 δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές.

γ) Η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από το φορολογικό έτος 2015 έως και σήμερα καθώς και η μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. από τον 12ο/2015 έως σήμερα.

δ) Η υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων του Ν. 4446/2016 σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις, δεχόμενοι κατ' αυτό τον τρόπο οι λήπτες τη μη νομιμότητα αυτών των συναλλαγών, η δε συνολική αξία αυτών των συναλλαγών είναι 1.569.454,53€.

ε) Το έγγραφο των βουλγαρικών αρχών ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της ως άνω οντότητας από τη βουλγαρική επιχείρηση Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών της Βουλγαρίας οι προηγούμενοι προμηθευτές της βουλγαρικής επιχείρησης προσκόμισαν γραπτές δηλώσεις κοινοποιώντας

στις αντίστοιχες αρχές, αστυνομία και εισαγγελία ότι δεν έχουν προβεί στην έκδοση τέτοιων τιμολογίων και δεν είχαν ποτέ επιχειρηματικές σχέσεις με την επιχείρηση, της οποίας διαχειριστής είναι ο

στ) Τη συνολική εικόνα του τελευταίου διαχειριστή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, στην από 18-11-2015 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων για την ως άνω οντότητα ενδεικτικά αναφέρεται: «...Διενεργώντας έλεγχο στα προσωπικά στοιχεία του διαχειριστή, διαπιστώσαμε ότι είναι κάτοχος δύο ΑΦΜ (..... και) τα οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών τα έχει απενεργοποιήσει μετά από αίτηση εκτέλεσης εισαγγελικής παραγγελίας από την Δ/ση Ασφαλείας Αττικής Τ.Α. Αγίου Παντελεήμονα με αρ. πρωτ,/21-04-2015 &/25-05-2015 για παράβαση των άρθρων 98,386 παρ. 1 Π.Κ. «Απάτη κατ' εξακολούθηση» σε βάρος του, καθώς και ότι τυγχάνει κάτοχος δύο (2) ΑΦΜ ήτοι ΑΦΜ και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών προέβη στην απενεργοποίηση και των δύο (2) ΑΦΜ.....Τέλος κατόπιν ελέγχου στο ηλεκτρονικό σύστημα police on line διαπιστώθηκε ότι το άτομο με τα ίδια ως άνω στοιχεία και συγκεκριμένα: επίθετο, πατρώνυμο, μητρώνυμο και τόπο γέννησης, αλλά αναφερόμενη ημερομηνία γέννησης 01/01/1960, τυγχάνει διωκόμενο με απόφαση του Τριμελούς Πλημ/κείου Αθηνών.».

Επειδή, ως προς την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αυτά εξοφλούνται σύμφωνα και με τις σχετικές αποδείξεις πληρωμής, ως κάτωθι:

1) Με την επιταγή Νο-1 της EUROBANK ποσού 4.120,00€ σε διαταγή και με ημερομηνία 05-07-2014 έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, η οποία εισπράχθηκε από τον κο, νόμιμο εκπρόσωπο της Ο έλεγχος αναφέρει ότι ο κος δεν είναι προμηθευτής της και δεν προκύπτει από πουθενά ότι στο πλαίσιο τυχόν συναλλαγών προς την θα μπορούσε να εισπράξει την επιταγή. Αντίθετα η ανωτέρω οντότητα με ΑΦΜ έχει λάβει από τις οντότητες που μετέχουν στο κύκλωμα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2014, 2015 και 2016, 249 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.743.311,30. Για τις ανωτέρω εικονικές συναλλαγές της έχει σταλεί δελτίο πληροφοριών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

2) Με την επιταγή Νο της Εθνικής Τράπεζας ποσού 8.394,00€ σε

διαταγή και ημερομηνία 04-10-2014 έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, η οποία αρχικά οπισθογραφείται από την, ακολούθως από την και στη συνέχεια εισπράττεται από τον κο χωρίς σε κάθε περίπτωση να έχει οποιαδήποτε συναλλακτική δραστηριότητα με τις εμπλεκόμενες οντότητες. Ακολουθεί αμέσως μετά κατάθεση ποσού 8.000,00€ σε λογαριασμό με δικαιούχο την οντότητα, η οποία δεν έχει δηλώσει καμία σχετική με τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δραστηριότητα. Ειδικότερα η οντότητα Α.Φ.Μ. έχει διακριτικό τίτλο και κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες χορήγησης, διαπραγμάτευσης και διαχείρισης πιστώσεων, χωρίς την αποδοχή καταθέσεων και ο κος είναι διαχειριστής της από τις 01/12/2017.

3) Με κατάθεση από τον κο σε λογαριασμό της στην EUROBANK ποσού 1.000,00€ στις 29-05-2014, χωρίς ωστόσο να προκύπτει ότι ο κος έχει οποιαδήποτε σχέση με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Αντίθετα σύμφωνα με τον ΕΦΚΑ φέρεται να απασχολείται, μεταξύ άλλων, την περίοδο 01/12/2014 έως 05/2015 ως υπάλληλος γραφείου στην Επομένως, δεν προκύπτει με σαφήνεια (δεν αποδεικνύεται πλήρως) ότι το πρόσωπο που έκανε την κατάθεση των μετρητών, ενέργησε για λογαριασμό της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για εξόφληση των σχετικών τιμολογίων.

4) Με μετρητά 1.741,00 στις 01-07-2015 λόγω τραπεζικής αργίας (capital controls).

Επειδή, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε επικαλέστηκε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει το βάσιμο των ισχυρισμών του, ήτοι δεν απέδειξε ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, στη με ημερομηνία θεώρησης 10-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής Α' Υποδιεύθυνση Τμήμα Α3 - Ερευνών, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2020 εκθέσεων εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. αναφέρονται αναλυτικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις, συνδυαστικά και διασταυρωτικά από ελέγχους που διενεργήθηκαν τόσο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος όσο και στην εμπλεκόμενη προμηθευτριά

της και όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας και των αποδιδόμενων παραβάσεων.

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 **απόφαση 116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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).

Δεδομένου ότι σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου οι εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κρίθηκαν συναλλακτικά ανύπαρκτοι, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος ως λήπτη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι εν λόγω κυρώσεις (πρόστιμα), οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. ΣτΕ 1562/79).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, συνεπώς η φορολογική αρχή, καταλόγιζε ορθά και σύννομα, τις σχετικές παραβάσεις και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και πιο συγκεκριμένα την επικύρωση α) της με αριθ. /17-12-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 55 του ν. 4174/2013 και το αρ. 79 του ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014, β) της με αριθ. /17-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014 και γ) της με αριθ./17-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου για το φορολογικό έτος 2014.

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

Ως προς το Εισόδημα

Φορολογικό έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2014)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	30.307,25	43.807,25	43.807,25	13.500,00
	της συζύγου	6.155,18	6.155,18	6.155,18	
Φόρος	Χρεωστικό ποσό	744,26	4.254,26	4.254,26	3.510,00
Προκαταβολή φόρου		3.928,20	3.928,20	3.928,20	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1.053,00	1.053,00	1.053,00
Εισφορά Αλληλεγγύης		606,15	876,15	876,15	270,00
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		554,17	554,17	554,17	
Σύνολο φόρου για καταβολή		6.482,78	11.315,78	11.315,78	4.833,00

Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	Απόφαση Δ.Ε.Δ. (3)	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ (3) - (1)
Αξία φορολογητέων εκροών	1.701.145,99	1.701.145,99	1.701.145,99	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.497.619,43	1.484.119,43	1.484.119,43	13.500

Φόρος εκροών	219.079,65	219.079,65	219.079,65	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	219.391,56	217.636,56	217.636,56	1.755,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	311,91	157,36	157,36	154,55
Χρεωστικό υπόλοιπο		1600,45	1600,45	1600,45
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.		480,13	480,13	480,13
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.080,58	2.080,58	2.080,58
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	311,91	157,36	157,36	154,55

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014 - 31/12/2014

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν. 4472/2017: **877,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.