



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 31-05-2021

Αριθμός Απόφασης: 1430

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), 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 Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – **Α.Φ.Μ.**, που ασκεί ατομική επιχείρηση με έδρα στη επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2014, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7

παρ. 3 και 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2014, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015, 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2015 και 5) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54, παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **300,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Μη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Μ.Υ.Φ., χρήσης 2014 (2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου) κατά παράβαση των συνδυαστικών διατάξεων των άρθ. 14 παρ. 3 και 4 του Ν.4174/2013, σχετική ΠΟΛ.1022/07-01-2014 και άρθ. 10 παρ. 1,2, 3 και 4 του Ν.4093/2012. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 54 παρ. 1^α, 2^α του Ν.4174/2012 (σχετικές ΠΟΛ.1252/15 και 1026/18).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **98.560,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Λήψη εκατόν ενενήντα ένα (191) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και, ως αναλυτικά αναφέρονται στους πίνακες 1 και 2 που ακολουθούν, που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 246.400,00 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 56.896,65 ΕΥΡΩ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 55 παρ. 1 ε' του Ν.4174/2013 κατά παράβαση των άρθρων 6 παρ. 1, 9, 10, 11 και 10 παρ. 8 του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013),

φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **400,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Μη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Μ.Υ.Φ., χρήσης 2015 (ανά τρίμηνο) κατά παράβαση των συνδυαστικών διατάξεων των άρθ. 14 παρ. 3 και 4 του Ν.4174/2013, σχετική ΠΟΛ.1022/07-01-2014 όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 54 παρ. 1^α, 2^α του Ν.4174/2013 (σχετικές ΠΟΛ.1252/15 και 1026/18).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **60.743,20 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Λήψη εκατόν έξι (106) εικονικών φορολογικών στοιχείων (έως 16-10-2015) από τις επιχειρήσεις και, ως αναλυτικά αναφέρονται στους πίνακες 3 και 4 που ακολουθούν, που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 151.858,00 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 34.927,34 ΕΥΡΩ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 55 παρ. 1 ε' του Ν.4174/2013 κατά παράβαση των άρθρων 1, 5 παρ. 5 και 7, 8, 9, 11 του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **400,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Μη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Μ.Υ.Φ., χρήσης 2016 (ανά τρίμηνο) κατά παράβαση των συνδυαστικών διατάξεων των άρθ. 14 παρ. 3 και 4 του Ν.4174/2013, σχετική ΠΟΛ.1022/07-01-2014 όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 54 παρ. 1^α, 2^α του Ν.4174/2013 (σχετικές ΠΟΛ.1252/15 και 1026/18).

Σημειώνεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη **Δ.Ο.Υ.** κατόπιν της λήψης της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν, μεταξύ των άλλων, τα ακόλουθα:

Διαχειριστική Περίοδος από 01/01/2014 έως 31/12/2014

A/A	Περιγραφή Παράβασης	Πλήθος
1	Λήψη εκατόν ενενήντα ενός (191) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και, ως αναλυτικά καταγράφεται στους πίνακες 1 και 2 που	191

	ακολουθούν, που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας: 246.400,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 56.896,65 ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 55 § Ιε' του ν.4174/13 κατά παράβαση των άρ. 1, 6 παρ. 1, 9, 10 ,11 και 10 παρ. 8 του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 παρ.3β' του ν.4337/15 και του άρθρου 66 παρ.5 του ν.4174/13.	
2	Μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΜΥΦ χρήσης 2014 (2ου, 3ου και 4ου τριμήνου) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρ.14 παρ.3 & 4 του ν.4174/13 σχετική ΠΟΛ 1022/07-01-2014 και άρ. 10 παρ. 1, 2, 3 και 4 του Ν. 4093/12, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρ.54 παρ. 1α' και 2α' του ν.4174/13 (σχετικές ΠΟΛ 1252/15 και 1026/18).	3

Διαχειριστική Περίοδος από 01/01/2015 έως 31/12/2015

1	Λήψη εκατόν έξι (106) εικονικών φορολογικών στοιχείων (έως 16-10-2015) από τις επιχειρήσεις και, όπως αναλυτικά καταγράφεται στους πίνακες 3 και 4 που ακολουθούν, που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας: 151.858,00 πλέον Φ.Π.Α. 34.927,34 ευρώ σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 55 παρ. ε' του ν.4174/13 κατά παράβαση των άρθρων 1, 5 § 5 και 7, 8, 9, 11 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2 του Ν4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 παρ. 3β' του ν.4337/15 και του άρθρου 66 παρ.5 του ν.4174/13	106
2	Μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΜΥΦ χρήσης 2015 (ανά τρίμηνο) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρ.14 παρ.3 & 4 του ν.4174/13 σχετική ΠΟΛ 1022/07-01-2014 όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρ.54 § Ια και 2α του ν.4174/13 (σχετικές ΠΟΛ 1252/15 και 1026/18).	4

Διαχειριστική Περίοδος από 01/01/2016 έως 31/12/2016

A/A	Περιγραφή Παράβασης	Πλήθος
1	Μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΜΥΦ χρήσης 2016 (ανά τρίμηνο) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρ.14 παρ.3 & 4 του ν.4174/13 σχετική ΠΟΛ 1022/07-01-2014 όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρ.54 § Ια και 2α του ν.4174/13 (σχετικές ΠΟΛ. 1252/15 και 1026/18).	4

.....

.....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την επιβολή των προστίμων για τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.
2. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων
3. Πραγματικές οι επίμαχες συναλλαγές, δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών
4. Τελούσε σε καλή πίστη ως λήπτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων
5. Παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ως διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης από τη φορολογική αρχή

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν.4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 1 του Ν.4174/2013: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν το φορολογικό έτος 2014 εκδόθηκαν μετά από έλεγχο την 10/11/2020, ήτοι εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης (τουλάχιστον για τις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α., στις οποίες και έχει επίπτωση εν προκειμένω η πράξη της λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων στα φορολογικά της βιβλία), σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Ν.4174/2013 δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί στην έκδοση αυτών.

Αναφορικά με το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/2013 (ισχύς μέχρι 17/10/2015): «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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013,

117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

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

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο 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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία

πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στη σχετική από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου ο έλεγχος διαπίστωσε, μεταξύ των άλλων, ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο τους διότι:

Αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης του με Α.Φ.Μ

- Από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του του με Α.Φ.Μ, από την, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του, ήταν συναλλακτική ανύπαρκτη, ουδέποτε απόκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.

Συγκεκριμένα από σχετική έρευνα-έλεγχο που διενεργήθηκε από την διαπιστώθηκαν τα κάτωθι: **α.** Ουδέποτε η επιχείρηση του απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της. **β.** Η επιχείρηση του δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος ήταν απαραίτητος για την πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της. **γ.** Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, η επιχείρηση του πλην ενός ισογείου καταστήματος εμβαδού εκατόν δέκα οκτώ τετ. μέτρων ιδιοκτησίας της με Α.Φ.Μ δεν διέθετε υποκαταστήματα. Σε Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/86 η ιδιοκτήτρια δήλωσε ότι ο δεν το χρησιμοποίησε ποτέ. **δ.** Η επιχείρηση του δεν διέθετε υποκαταστήματα και ούτε προέκυψε από τον διενεργηθέντα έλεγχο ή αποθήκευση εμπορευμάτων σε κάποιο άλλο χώρο. Σύμφωνα με τα ως κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα είναι ξεκάθαρο και πέραν πάσης αμφιβολίας ότι ο μίσθωσε τον ανωτέρω χώρο ως έδρα, με σκοπό να πληρεί τις προϋποθέσεις που απαιτούνταν για να κάνει έναρξη εργασιών και να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην Δ.Ο.Υ έτσι ώστε να αποκτήσει φορολογική υπόσταση, **ε.** Ουδέποτε η επιχείρηση του αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.

- Τα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης και λήψεως της επιχείρησης, φέρουν σφραγιδάκι με υποτιθέμενα υποκαταστήματα στο και στην Επισημαίνεται ότι το σφραγιδάκι με το υποκατάστημα μπήκε ξεχωριστά από την σφραγίδα της επιχείρησης και ότι σε κανένα από τα κατασχεθέντα στοιχεία από τις άλλες λήπτριες επιχειρήσεις της επιχείρησης, που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου, δεν εμφανίζεται να υπάρχει υποκατάστημα. Άλλωστε και από την Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην ο προσφεύγων δεν προκύπτει η ύπαρξη υποκαταστήματος, καθώς σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του τα εμπορεύματα τα φόρτωνε από κοινόχρηστο χώρο (χωράφι) στην Επίσης στις αποδείξεις είσπραξης που προσκόμισε η τοποθεσία μπήκε χειρόγραφα.
- Ο προσφεύγων εμφανίζεται να πραγματοποιεί τις μεταφορές με δικό του μεταφορικό μέσο. Το φορτηγό που καταγράφεται στα στοιχεία ανήκει στον προσφεύγοντα με αρ. κυκλοφορίας μικτού βάρους Ο προσφεύγων δηλώνει ότι συνεργαζόταν με τρίτο πρόσωπο, τον, καθ' υπόδειξη του, ο οποίος τον ειδοποιούσε κάθε φορά ότι έχει παλέτες για να πάει να φορτώσει. Ο ανωτέρω ισχυρισμός όμως δεν συνάδει με την κοινή πείρα και λογική, καθόσον παρατηρείται σε πλήθος περιπτώσεων να φέρεται ότι πραγματοποιούνται με διαφορά λίγων ωρών δύο και τρεις μεταφορές την ίδια μέρα, για εμπορεύματα που μπορούσαν να μεταφερθούν με το φορτηγό του με μία φορά.
- Όσον αφορά την συνεργασία του με τον, το όνομα που δόθηκε από τον προσφεύγοντα χωρίς περαιτέρω λεπτομέρειες δεν κατέστη δυνατόν να ανευρεθεί. Επισημαίνεται το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν διέθετε προσωπικό και ότι καμία άλλη

επιχείρηση που έλαβε φορολογικά στοιχεία της και ελέγχθηκε από την, δεν επικαλέστηκε συνεργασία με κάποιο πρόσωπο με το όνομα Επίσης από τον έλεγχο των Μ.Υ.Φ. της επιχείρησης δεν προέκυψε συνεργασία με άτομο που φέρει αυτά τα στοιχεία.

- Από την μακροσκοπική εξέταση της υπογραφής του, δείγμα γραφής της οποίας έχει στην κατοχή του ο έλεγχος τόσο από το έντυπο Μ2 της έναρξης της ατομικής του επιχείρησης, του συμφωνητικού που σύναψε για την έδρα της ελεγχόμενης, τα οποία μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ, όσο και από τα παραστατικά αναλήψεων από τις τράπεζες στις οποίες τηρούσε λογαριασμούς, προκύπτει ότι σε κανένα από τα κατασχεθέντα τιμολόγια η υπογραφή του εκδότη και του παραδίδοντος, δεν προσομοιάζει με την υπογραφή του και καθώς η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το υπέγραψε κάποιος άλλος. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι προφανώς τα τιμολόγια διακινήθηκαν λευκά και ο λήπτης των στοιχείων τα συμπλήρωσε ανάλογα με τις ανάγκες της ελεγχόμενης. Τα ανωτέρω αναφερθέντα ενισχύονται από το γεγονός ότι ο γραφικός χαρακτήρας αυτού που συμπλήρωσε τα εκδοθέντα στοιχεία από την επιχείρηση, ανά λήπτρια επιχείρηση είναι διαφορετικός κάθε φορά.
- Όσον αφορά τις αποδείξεις σύμφωνα με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν τα ληφθέντα παραστατικά αναφέρεται ότι σε κάποιες αποδείξεις δεν συμφωνούν τα ποσά με αυτά των τιμολογίων και η υπογραφή αυτού που έλαβε τα χρήματα δεν είναι πάντα ίδια, γεγονός που σημαίνει ότι κατασκευάστηκαν καθώς σε αυτήν την περίπτωση είναι ένας και μοναδικός ο εισπράξας όπως εμφανίζεται να είναι κάποιο πρόσωπο με το όνομα
- Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης φέρεται να εξοφλήθηκε με μετρητά.
- Η εικονικότητα των συναλλαγών προκύπτει και από τον τρόπο έκδοσης των στοιχείων: Α) Στη χρήση 2014 παρατηρείται το εξής φαινόμενο, αν και όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι Δ.Α-Τ. εκδίδονται μέσα στην χρήση στοιχεία από τρία διαφορετικά μπλοκ ως εξής: 1) Τον Απρίλιο τον Μάιο τον Σεπτέμβριο και τον Νοέμβριο εκδίδονται από μπλοκ στο οποίο δεν αναγράφεται ο αριθμός του μεταφορικού μέσου στο σώμα του εντύπου, 2) τον Ιούλιο, τον Αύγουστο, τον Σεπτέμβριο, τον Οκτώβριο, τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο εκδίδονται από μπλοκ στο οποίο ο αριθμός του μεταφορικού μέσου αναγράφεται στο πάνω μέρος του εντύπου, 3) τον Ιανουάριο και τον Ιούλιο εκδίδονται από μπλοκ στο οποίο ο αριθμός μεταφορικού μέσου αναγράφεται στο κάτω μέρος του εντύπου. Όπως γίνεται αντιληπτό έχουμε σε ίδιους μήνες έκδοση από διαφορετικά μπλοκ, γεγονός που σημαίνει ότι αυτά διακινούνταν ξεχωριστά ανάλογα με τις ανάγκες της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης και στην συγκεκριμένη περίπτωση της ελεγχόμενης.
Β) Από την προχειρότητα με την οποία εκδίδονται τα στοιχεία: στην πλειονότητα των στοιχείων υπάρχουν διορθωμένα και λανθασμένα Α.Φ.Μ της ελεγχόμενης λήπτριας επιχείρησης, αλλαγμένες ημερομηνίες, αλλαγμένοι αριθμοί στοιχείων, διορθώσεις στην

πόλη, στην διεύθυνση και στην επωνυμία της λήπτριας επιχείρησης, διορθώσεις σε ποσά και αξίες, λάθος αθροίσματα, αλλαγμένο έτος κ.α.

Γ) Στα στοιχεία υπάρχουν αλλοιώσεις: ημερομηνίες, ώρες, υπογραφές στην παραλαβή και στην παράδοση αριθμοί στοιχείων, περιγραφή του είδους και ποσά, καταχωρήθηκαν με διαφορετικό στυλό και προφανώς σε διαφορετικό χρόνο, σε ένα στοιχείο δε έχουμε γραφή με τρία είδη στυλό. Δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός του χρόνου αλλοίωσης - νόθευσης των στοιχείων, καθώς δεν υπάρχουν στην κατοχή του ελέγχου τα στελέχη της επιχείρησης του ο οποίος δήλωσε απώλειά τους, με προφανή σκοπό, προκειμένου να μη γίνει αντιπαραβολή.

Δ) Όπου υπάρχει λανθασμένη η διεύθυνση του λήπτη αρχικά είχε καταγραφεί ο

Ε) Σε κάποια από τα στοιχεία υπάρχει διαφορετική αναγραφή της επωνυμίας. Σε αυτά τα στοιχεία η τιμή μονάδας των αγαθών είναι κατά πολύ μεγαλύτερη από τα υπόλοιπα.

ΣΤ). Έχουμε διαφορετικά στοιχεία που εκδίδονται με την ίδια ώρα έναρξης π.χ. τα Δ.Α.-Τ.

Ζ) Έχουμε σε πλείστες περιπτώσεις δύο και τρεις συναλλαγές την ίδια ημέρα που φέρεται ότι εκτελούνται με το φορτηγό του και διαφορά μισής ώρας η μία από την άλλη, γεγονός που καθιστά αδύνατη την πραγματοποίησή τους, λόγω της απόστασης μεταξύ του τόπου φόρτωσης και του τόπου παράδοσης π.χ από σε και πίσω.

Η) Έχουμε το παράδοξο δύο συναλλαγές που πραγματοποιούνται την ίδια ημέρα, να φέρει το δεύτερο εκδοθέν στοιχείο ώρα έναρξης προγενέστερη από αυτήν που αναγράφεται στο πρώτο εκδοθέν, π.χ. τα Δ.Α.-Τ. ..., φέρουν ώρα έναρξης 18.00' και 16.00' αντίστοιχα, τα Δ.Α.-Τ.,φέρουν ώρα έναρξης 17.00' και 11.00' αντίστοιχα κ.α.

Θ) Έχουμε μεγάλες διαφοροποιήσεις στις τιμές, ενδεικτικά αναφέρεται ότι στις-2016 ο αγόρασε μεταχειρισμένες παλέτες με τα Δ.Α.-Τ. ... και με τιμές μονάδας 100,00 και 4,00 ευρώ αντίστοιχα, γεγονός που δεν προκύπτει από την αιτιολογία που φέρουν τα σχετικά παραστατικά, καθώς είναι ίδια σε όλες τις περιπτώσεις.

Αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης με Α.Φ.Μ

- Η εταιρία τελεί υπό πτώχευση δυνάμει της υπ' αρ. απόφασης του Πολ. Πρωτ. Ο σύνδικος πτώχευσης δήλωσε στην, ότι κατά τον χρόνο ανάληψης των καθηκόντων του το 2011, δεν του παραδόθηκε κανένα στοιχείο, δεν υπήρχε και δεν παρέλαβε κανένα απολύτως εμπόρευμα προς πώληση και δεν προέβη σε καμία συναλλαγή με τρίτους στο όνομα της εταιρίας
- Όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία φέρουν αλλοιωμένη την σφραγίδα της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης καθώς αναγράφουν λανθασμένα τον τίτλο της εταιρείας αντί του ορθού αναγράφεται
- Η εικονικότητα προκύπτει και από τον τρόπο έκδοσης των στοιχείων. Ενδεικτικά στη Χρήση 2014 (αντίστοιχες παρατηρήσεις υπάρχουν και για τις χρήσεις 2015 και 2016):

Στην συντριπτική τους πλειοψηφία οι συναλλαγές φέρονται να πραγματοποιήθηκαν ανά δύο ημέρες. Η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να πραγματοποιεί τις μεταφορές με δικό της μεταφορικό μέσο. Το φορτηγό που καταγράφεται στα στοιχεία ανήκει στον προσφεύγοντα με αρ. κυκλοφορίας μικτού βάρους Έτσι δεν δικαιολογείται να πραγματοποιεί ανά δύο ημέρες συναλλαγές για εμπορεύματα που μπορούσαν να μεταφερθούν στο φορτηγό του με μια φορά. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήθηκαν στις-2014, η πρώτη με ώρα παράδοσης 8.40' και η δεύτερη με ώρα παράδοσης στις 10.30' για συνολική ποσότητα 40 κυβικών σκραπ παλετών. Για τις δύο ανωτέρω συναλλαγές εκδόθηκαν δύο Δ.Α.-Τ. με την ίδια αρίθμηση Νο

Εκδίδονται συνεχόμενα τιμολόγια προς την ελεγχόμενη χωρίς να μεσολαβεί έκδοση προς άλλη λήπτρια επιχείρηση. Το εν λόγω στέλεχος των Δ.Α.-Τ. χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά για τις ανάγκες της ελεγχόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Σε δέκα οκτώ ημερομηνίες συμπίπτουν συναλλαγές τόσο με την, όσο και με την επιχείρηση Στον παρακάτω πίνακα καταγράφονται χαρακτηριστικά παραδείγματα από τα οποία προκύπτει ότι καμία συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε με αμφότερες τις εκδότριες επιχειρήσεις. Δεν είναι δυνατόν με διαφορά λεπτών ή και την ίδια ώρα να πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές και με τις δύο εκδότριες επιχειρήσεις με το ίδιο μεταφορικό μέσο, καθώς σ' όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και από τις δύο επιχειρήσεις καταγράφεται το με αρ. κυκλ. Φ.Ι.Χ ιδιοκτησίας του

Δεν τηρείται ενιαία αρίθμηση. Ενδεικτικά αναφέρουμε, ότι στις έχουμε έκδοση δύο στοιχείων με τον ίδιο αριθμό Νο ... Στις εκδίδονται δύο φ/σ τα Νο και και στις εκδίδεται το Νο χωρίς να μεσολαβήσει έκδοση προς άλλη λήπτρια επιχείρηση και στην συνέχεια στις εκδίδεται ξανά στοιχείο με Νο

Από την προχειρότητα με την οποία εκδίδονται τα στοιχεία: έχουμε διορθώσεις με μπλάνκο και αλλαγμένη ημερομηνία, λάθος υπολογισμούς στις αξίες π.χ στο υπ' αρ. ... Δ.Α.- Τ. η αναγραφόμενη καθαρή αξία είναι 100,00 ευρώ, ενώ θα έπρεπε να είναι 1.000,00. Τέλος στο υπ'αρ. Δ.Α.-Τ. ενώ η συνολική αξία είναι 2.152,50 ευρώ καταγράφεται ολογράφως 21.525,00 ευρώ. Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι, καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία της ελεγχόμενης, προκειμένου να γίνει ταυτοποίηση των ανωτέρω ληφθέντων στοιχείων και η ορθή καταχώρηση τους στα βιβλία, για λόγους χρηστής διοίκησης, λαμβάνονται από τον έλεγχο οι αξίες όπως καταγράφονται στα στοιχεία.

- Ο δηλώνει ότι δεν γνώρισε τον ιδιοκτήτη της, γεγονός που δεν δικαιολογείται αν είχαν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές, καθώς επί τρία χρόνια σύμφωνα με τα δηλωθέντα από τον ίδιο πήγαινε στην έδρα της εταιρίας για να φορτώσει.
- Ο ελεγχόμενος δηλώνει ότι οι συναλλαγές διεξήχθησαν μεταξύ του ίδιου και κάποιου προσώπου με όνομα, τον οποίο ο ελεγχόμενος κατονομάζει, ως εξωτερικό συνεργάτη της Η εταιρία εκ των πραγμάτων δεν μπορούσε να έχει εξωτερικό συνεργάτη, καθώς την ελεγχόμενη περίοδο τελούσε υπό πτώχευση.

- Όσον αφορά την συνεργασία του με τον, το όνομα που δόθηκε από τον προσφεύγοντα χωρίς περαιτέρω λεπτομέρειες δεν κατέστη δυνατόν να ανευρεθεί. Επισημαίνεται το γεγονός ότι η εταιρεία δεν διέθετε προσωπικό και ότι η τρίτη επιχείρηση που ελέγχθηκε από την και έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία της, δεν επικαλέστηκε συνεργασία με κάποιον Αποκλειστικά και μόνο ο επικαλείται ότι έχει συνεργασθεί με πρόσωπο με όνομα
- Ο προσφεύγων δηλώνει ότι η φόρτωση και η μεταφορά γινόταν με δικό του μέσο από την έδρα της, στην περιοχή λαχαναγορά Η εταιρία τελούσε σε πτώχευση και ο σύνδικος πτώχευσης δήλωσε ότι δεν υπήρχε κανένα εμπόρευμα κατά τον χρόνο ανάληψης των καθκόντων του.
- Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης, φέρεται να εξοφλήθηκε με μετρητά. Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία γίνεται φαινομενικά τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, προκειμένου ο λήπτης αυτών να διασφαλιστεί έναντι του εκδότη, έτσι ώστε ο εκδότης να μην έχει καμία τυχόν απαίτηση στον μέλλον από τον λήπτη αυτών.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Ειδικά για την με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2014, την με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015 και την με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54, παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 1, συνδυαστικά με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2, του Ν.4174/2013 για μη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Μ.Υ.Φ. για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016, δεν αιτιολογείται η έκδοση των πράξεων αυτών για τους κατωτέρω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1.....».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1252/2015 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται τα ακόλουθα: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α') Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή

στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1252/215 δεν προβλέπεται κύρωση για υποβολή ελλιπών δηλώσεων Μ.Υ.Φ.. Βάσει των ανωτέρω δεν αιτιολογείται η έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων (άρθρου 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013) για μη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Μ.Υ.Φ..

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

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

Επειδή, σύμφωνα με πάνια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, `` Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και

όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.΄΄ «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους.» (ΔΕφαΘ 461/2013).

(ΣΤΕ 4039/2011 ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 2079/2009, ΣΤΕ 629/2008, ΣΤΕ 1653/2008, ΣΤΕ 552/2008, ΣΤΕ 547/2008, ΣΤΕ 347/2006, ΣΤΕ 1219/2006, ΣΤΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, όλα τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία εκδόσεως από την ατομική επιχείρηση του και την εταιρία εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της, στη σελ. 8, από την ίδια Υπηρεσία διεξήχθη έλεγχος κατόπιν της εντολής στην επιχείρηση **του με Α.Φ.Μ**, με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο μεταλλευμάτων σιδήρου και έδρα Ν., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ), Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Από τον ανωτέρω έλεγχο που διεξήχθη, προέκυψε ότι η επιχείρηση είναι μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2013 έως 2017, μεταξύ των οποίων είναι και η ελεγχόμενη οντότητα. Ο έλεγχος στην επιχείρηση αποτέλεσε την αφορμή του παρόντος ελέγχου προκειμένου να ελεγχθούν οι μεταξύ τους συναλλαγές.

Επειδή, η εταιρία τελεί υπό πτώχευση δυνάμει της υπ' αρ. απόφασης του Πολ. Πρωτ. Επιπρόσθετα, ο σύνδικος πτώχευσης δήλωσε στην, ότι κατά το χρόνο ανάληψης των καθκόντων του το 2011, δεν του παραδόθηκε κανένα στοιχείο, δεν υπήρχε και δεν παρέλαβε κανένα απολύτως εμπόρευμα προς πώληση και από το χρόνο ανάληψης των καθκόντων του δεν προέβη σε καμία συναλλαγή με τρίτους στο όνομα της εταιρίας Συνεπώς και η εταιρία είναι μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, τουλάχιστον από το 2011.

Επειδή, τα υπό εξέταση εικονικά φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από δύο συναλλακτικά ανύπαρκτες οντότητες δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας Εισοδήματος είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** και Α) την επικύρωση: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2014 και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2015, Β) την ακύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2014 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2015 και 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54, παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2016, του προϊστάμενου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο ($100,00 \times 3 = 300,00$)	300,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	300,00	0,00

Με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο ($246.400,00 \times 40,00\% = 98.560,00$)	98.560,00	98.560,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	98.560,00	98.560,00

Με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο ($100,00 \times 4 = 400,00$)	400,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	400,00	0,00

Με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο ($151.858,00 \times 40,00\% = 60.743,20$)	60.743,20	60.743,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	60.743,20	60.743,20

Με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54, παρ. 1 – Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο (100,00 X 4 = 400,00)	400,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	400,00	0,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

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