



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604561  
**Fax** : 213 1604567

Καλλιθέα 19/ 07/ 2021

Αριθμός Απόφασης 2109

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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

**3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 03/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε  
α) η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ .....  
που έχει έδρα στη ....., περιοχή ..... καθώς και β) ο .....  
..... του ..... , με ΑΦΜ ....., κάτοικος .....-....., περιοχή  
....., με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου της ανωτέρω επιχείρησης, κατά:

-Της υπ' αριθμ. ....../2020 (ΑΕΠ ...../2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-v.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε α) η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ ....., καθώς και β) ο ..... του ....., με ΑΦΜ ....., με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου της ανωτέρω επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

**A.** Με το με αρ. πρωτ.....ΕΞ2019 Δελτίο Πληροφοριών η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ....../2019) την Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της, που αφορούσε την ατομική επιχείρηση ".....", ΑΦΜ ..... και αντικείμενο εργασιών "ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΚΙΝΗΤΩΝ ΧΩΡΙΣΜΑΤΩΝ", σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε ογδόντα οκτώ (88) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 379.597,10€, για την χρήση 2014. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση "....." στην χρήση 2014 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ ....., για είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 172.050,00€.

**B.** Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διενήργησε έλεγχο για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12-2014 με την υπ' αριθ. ....../2020 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ, Εισόδημα & ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή ....., λαμβάνοντας

υπόψη αφενός την ανωτέρω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα με συστημένη επιστολή (RE .....GR) το με αριθ. πρωτ. .... /2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 19-10-2020 εκθέσεις ελέγχου:

1)Φορολογίας ΚΦΑΣ, & 2) Πρόστιμο Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες η προϋστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

### **Κ.Φ.Α.Σ.**

-Την υπ' αριθμ. .... /2020 (ΑΕΠ ..... /2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 68.820,00€ (172.050,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 172.050,00€ πλέον ΦΠΑ 27.528,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “ ..... ”, ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

### **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ**

-Την υπ' αριθ. .... /2020 (taxis ..... /2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 13.764,00€ (€27.528,00€x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι προσφεύγοντες, με την αρ. πρωτ. .... /03-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, της υπ' αριθμ. .... /2020 (ΑΕΠ ..... /2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2014 της Προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν

λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστίας έκθεσης ελέγχου.

-Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας.

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

« 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 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 πλημμελείας 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 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). Στην προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στοιχεία, που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους.

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 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 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, στην Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 03-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για την εκδότρια " .....", ΑΦΜ ....., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους

προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....η ατομική επιχείρηση .....με ΑΦΜ ..... πραγματοποίησε επανέναρξη εργασιών 28/02/2013, με δραστηριότητες ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΚΙΝΗΤΩΝ ΧΩΡΙΣΜΑΤΩΝ (γυψοσανίδων) και ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΗ ΠΥΡΙΜΑΧΩΝ ΚΕΡΑΜΙΚΩΝ επί της οδού ..... στην ..... Των δραστηριοτήτων της αυτών πραγματοποίησε διακοπή στις 24/10/2015 Η ..... με το αριθμό πρωτοκόλλου ...../2019 υπόμνημα της προς την ΥΕΔΔΕ Αττικής δήλωσε ότι δεν έχει καμία σχέση με τα φορολογικά στοιχεία που της ζητήθηκαν από τον έλεγχο ενώ με την από 08-02-2019 (.....) μήνυση της προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών ..... δηλώνει ότι η ίδια δεν άσκησε ποτέ τις δραστηριότητες που φέρεται να έχει ασκήσει και που αυτές περιγράφονται σε εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

-Η .....ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και ενεφανίσθη στην ΥΕΔΔΕ Αττικής όπου δήλωσε άγνοια για τις δράσεις της ατομικής επιχείρησης της αλλά και για τα τηρούμενα βιβλία κι εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία. Πέραν των ισχυρισμών της ..... από την έρευνα του ελέγχου, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου, δεν προέκυψαν έγγραφα στοιχεία για τη συμμετοχή άλλων προσώπων στην άσκηση των δραστηριοτήτων της πλην της από 08-02-2019 (Α19-264) μήνυση της.

-Από την έρευνα του ελέγχου προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση .....φέρεται να παρείχε υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως για παράδειγμα διεκπεραίωση δρομολογίων, ελαιοχρωματισμούς κατοικιών, ηλεκτρολογικές εργασίες, κάγκελα κλπ χωρίς να απασχολεί προσωπικό αλλά και χωρίς η ίδια να έχει την εξειδίκευση όπως για παράδειγμα τις ηλεκτρολογικές εργασίες όπου απαιτούν ηλεκτρολόγο με σχετική άδεια. Παράλληλα φέρεται να παρείχε πωλήσεις μεγάλης αξίας χωρίς να πραγματοποιεί αγορές όπως για παράδειγμα στράντζες, γωνιόκρανα, στρωτήρες κλπ.

-Από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία στην εταιρία ..... η ατομική επιχείρηση φέρεται να παρείχε υπηρεσίες αντικατάστασης διακοπών ρευματοδοτών αλλαγή πίνακα, τοποθέτηση κεραίας IV, τοποθέτηση φωτιστικών, τοποθέτηση θυροτηλεόρασης, εργασίες οι οποίες απαιτούν άδεια εγκαταστάτη ηλεκτρολόγου την οποία δεν απεδείχθη ότι κατείχε η κα .....

-Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στη χρήση 2013 δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 175.398,00 ευρώ στη χρήση 2014 δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 17.370,05 ευρώ και στη χρήση 2015 δήλωσε μηδενικά ακαθάριστα έσοδα. Στις δηλώσεις ΦΠΑ προκύπτει ότι στη χρήση 2013 δήλωσε συνολικές εκροές 175.398,00 ευρώ και συνολικές εισροές 172.886,47 ευρώ, στη χρήση 2014 δήλωσε συνολικές εκροές 371.088,10 ευρώ και συνολικές εισροές 317.505,56 ευρώ και στη χρήση 2015 δήλωσε συνολικές εκροές 39.796,00 ευρώ και συνολικές εισροές 40.009,60 ευρώ. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φέρουν μεγάλες αποκλίσεις και προφανώς υποβάλλονταν για να μην υπάρχουν εκκρεμότητες και για να είναι φορολογικά ενήμερη η ατομική επιχείρηση.

-Από τις δηλώσεις προμηθευτών - πελατών τρίτων προκύπτει ότι η .....στη χρήση 2013 είχε μηδέν αγορές και 175.398,00 ευρώ πωλήσεις ενώ από τις δηλώσεις προμηθευτών - πελατών

που υπέβαλλε η ίδια προκύπτει ότι είχε αγορές 172.876,47 ευρώ και πωλήσεις 175.398,00 ευρώ. Από τις αγορές που δήλωσε η ίδια το ποσό των 164.529,47 ευρώ από ελέγχους του παρελθόντος κρίθηκαν εικονικές.

Από τις ΜΥΦ προκύπτει ότι:

A.- Στη χρήση 2014 από τις δηλώσεις αντισυμβαλλόμενων μηδέν αγορές και 357.508,16 ευρώ πωλήσεις ενώ από τις δηλώσεις της ίδιας μηδέν αγορές και 379.597,10 ευρώ πωλήσεις.

A.- Στη χρήση 2015 από τις δηλώσεις αντισυμβαλλόμενων 352,00 ευρώ αγορές και 1.194.575,23 ευρώ πωλήσεις ενώ από τις δηλώσεις της ίδιας μηδέν αγορές και μηδέν πωλήσεις.

-Από τις αγορές που αναλυτικά εκτέθηκαν παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ατομική επιχείρηση .....δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί ούτε να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας αφού δεν απασχολούσε προσωπικό αλλά ούτε η ίδια είχε την εξειδίκευση όπως για παράδειγμα τις ηλεκτρολογικές εργασίες όπου απαιτούν ηλεκτρολόγο.

- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην εταιρία στους τραπεζικούς της λογαριασμούς δεν βρέθηκαν ούτε χρεώσεις ούτε πιστώσεις που να σχετίζονται με την ατομική επιχείρηση .....  
.....

- Η δυσαναλογία αγορών - πωλήσεων και η παροχή πολλών υπηρεσιών χωρίς την απασχόληση προσωπικού της ατομικής επιχείρησης .....καθώς και οι σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος. ΦΠΑ και Προμηθευτών - Πελατών είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής επιχείρησης.

-Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας προκύπτει ότι τα έτη 2013 έως το έτος 2015 δεν υπάρχει κάποια δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης .....  
.....σε ότι αφορά στην έκδοση Πινάκων Προσωπικού.

-Από την ΥΕΔΔΕ Αττικής εστάλη στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της ΑΑΔΕ το με αριθμό πρωτοκόλλου ...../2019 έγγραφο με το οποίο ζητήθηκε να γνωστοποιηθεί στον έλεγχο αν η ατομική επιχείρηση .....πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες στις χρήσεις 2013 έως 2015. Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης με το αριθμ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ ..... ΕΞ2019/27-02-2019 γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι για την χρονική περίοδο 01-01-2013 έως 08-02-2019 δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών της ατομικής επιχείρησης .....  
.....με ΑΦΜ .....

-Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση .....από το έτος 2013 έως σήμερα δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση «.....στις χρήσεις 2013, 2014 και 2015 κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής

και συγκεκριμένα:

| ΧΡΗΣΗ 2014                                            |         |        |           |                                    |              |             |               |
|-------------------------------------------------------|---------|--------|-----------|------------------------------------|--------------|-------------|---------------|
| ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠ'Ο ΤΗΝ ..... |         |        |           |                                    |              |             |               |
| ΧΡΗΣΗ                                                 | ΕΚΔΟΤΗΣ | ΛΗΠΤΗΣ | ΑΦΜ ΛΗΠΤΗ | ΠΛΗΘΟΣ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ  | ΦΠΑ         | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΙΙΑ |
|                                                       |         |        |           |                                    |              |             |               |
|                                                       | .....   | .....  | .....     | 20                                 | 172.050,00 € | 39.571,50 € | 211 621,50 €  |
|                                                       | .....   | .....  |           |                                    |              |             |               |
|                                                       |         | ΣΥΝΟΛΟ |           | 88                                 | 379.597,101  | 87 307,33 € | ■166 904,43 € |

-Η ατομική επιχείρηση .....εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν ΦΠΑ που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον ΦΠΑ. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

-Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

-Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

-Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

-Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν ΦΠΑ. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

-Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση .....δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων

(ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες εταιρίες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της .....- της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της ..... χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Σε καμία περίπτωση η σχέση της ατομικής επιχείρησης ..... με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

-Η ατομική επιχείρηση υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά ώστε να εμφανίζεται φορολογικά ενήμερη και να μην γίνεται αντιληπτή από τα μηχανογραφικά συστήματα της φορολογικής αρχής. Οι εισροές και οι εκροές που εμφάνιζε στις δηλώσεις ΦΠΑ δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και υποβάλλονταν στην αρμόδια ΔΟΥ μόνο για την εξασφαλίζεται η οντότητα ότι είναι φορολογικά ενήμερη.

-Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ τις υπέβαλλε (ανακριβώς) για να μην δημιουργείται πρόβλημα κι εντοπίζεται σε τυχόν διασταυρώσεις των πληροφοριακών συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

-Η ατομική επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να καταλογισθεί η σχετική παράβαση περί μη προσκόμισης αυτών σχετικό το αριθμ. .... /2019 ΣΔΕ).

-Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της ατομικής επιχείρησης ..... που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία».

**Επειδή**, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου ” στην από 19-10-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, για την λήπτρια επιχείρηση “ ..... ” με ΑΦΜ ....., αναφέρεται ότι:

«.....η λήπτρια επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο σε φωτοαντίγραφα τα είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ..... (βλέπε σελ. 8 έκθεση ελέγχου).

- Όλα τα φορολογικά στοιχεία αφορούν Τιμολόγια/Δελτία αποστολής και οι ποσότητες που αναγράφονται σε αυτά είναι εξαιρετικά μεγάλες. Ο παρόντας έλεγχος πέρα από τα αναφερόμενα στην Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, εξέτασε και το φερόμενο ως όχημα που διενήργησε τις εν λόγω μεταφορές.

Όπως προκύπτει όλες οι ανωτέρω μεταφορές, φέρονται να διενεργήθηκαν με το με αριθμό κυκλοφορίας ..... όχημα, πράγμα αδύνατο, αφού από τα στοιχεία που τηρούνται στην ΥΕΔΔΕ Αττικής, διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω όχημα, αφορά επιβατηγό ιδιωτικής χρήσεως (ΕΙΧ), κυβισμού 1587cc το οποίο κατά τη χρήση 2014 ανήκε στην ....., κάτοικο ..... Από τα στοιχεία μητρώου δεν προέκυψε επίσης κατοχή του εν λόγω ΕΙΧ από την ατομική επιχείρηση .....

Επιπλέον στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν φορτωτικές που να αφορούσαν τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία καθώς επίσης και κανένα παραστατικό παροχής υπηρεσιών για την τοποθέτηση των εν λόγω υλικών, οι οποίες συνοψίζονται κάτωθι:

| ΕΙΔΟΣ                      | ΠΟΣΟΤΗΤΑ   |
|----------------------------|------------|
| ΞΥΛΟ ΣΟΥΗΔΙΑΣ              | 144 m3     |
| 10kg ΧΡΩΜΑ ΝΕΝΙ6ΚΕΙ ΛΕΥΚΟ  | 650 ΚΟΥΤΙΑ |
| 20kg ΧΡΩΜΑ ΑΚΡΥΛΙΚΟ        | 860 ΚΟΥΤΙΑ |
| 10kg ΒΕΡΝΙΚΙ               | 925 ΚΟΥΤΙΑ |
| ΞΥΛΟ ΣΟΥΗΔΙΑΣ ΓΙΑ ΕΠΙΠΛΑ   | 33 m3      |
| ΞΥΛΟ ΣΟΥΗΔΙΑΣ ΓΙΑ ΠΕΡΓΚΟΛΑ | 1490 m3    |

- Η επιχείρηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α'5), υπέβαλλε, πριν την κοινοποίηση Σημειώματος Διαπιστώσεων, δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχόμενο έτος ως εξής:

| ΦΟΡ/ΚΟ ΕΤΟΣ | ΑΡ. ΔΗΛΩΣΗΣ |
|-------------|-------------|
| 2014        | .....       |

Με την υποβολή της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης η επιχείρηση ουσιαστικά αποδέχτηκε την εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων. Η ενέργεια όμως αυτή της επιχείρησης δεν την απαλλάσσει από τη Διοικητική κύρωση του προστίμου για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η επιχείρηση αρχικώς αποδέχτηκε και καταχώρησε στα τηρούμενα Βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και αφαίρεσε αυτά από τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης μετά από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου.

Με βάσει τα ανωτέρω αναφερόμενα, σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία “.....”, με ΑΦΜ ....., αντικείμενο εργασιών ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ ΥΠΝΟΥ. Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΚΑΤΩ, ΜΕ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ, που εδρεύει ..... - ΤΚ ..... καταλογίζεται για την χρήση 2014:

Παράβαση για τη λήψη είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ. και 19 παρ. 4 του Ν 2523/1997 καθαρής αξίας 172.050,00 ευρώ. παραβαίνοντας τις διατάξεις των άρθρων 6 και 10 του Ν. 4093/2012 σε συνδυασμό με το άρθρα 1 και 2 του ιδίου Νόμου. ...»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 03-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **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**, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από 19-10-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές πρόστιμα, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (ΣτΕ 962/2012), και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 03-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ....../03/12/2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε, α) η επιχείρηση “.....” με

ΑΦΜ ....., καθώς και β) ο ..... του ....., με ΑΦΜ ....., με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου της ανωτέρω επιχείρησης και την επικύρωση της υπ' αριθμ. ....../2020 (ΑΕΠ ...../2020) πράξης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2014 [(υπ' αριθμ. ....../2020 (ΑΕΠ ...../2020)]**

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015:  $(172.050,00\text{€} \times 40\%) = 68.820,00\text{€}$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**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.