



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 990

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. τη με αρ. Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 27/1/2023.και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜκατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ.- 23/12/2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 &5 Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, β) της με αρ.....- 23/12/2022.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ΚΦΔ και άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017 φορ. έτους 2015, γ) της με αρ.- 23/12/2022.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2015, και δ) της με αρ.- 23/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/1/2023 και με αρ. πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε.ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ.- 23/12/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 του φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (ασφαλιστικό πράκτορα και σύμβουλο), πρόστιμο συνολικού ύψους 2.500,00€, ως υποκρυπτόμενο στην έκδοση τετρακοσίων εξήντα δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 2.636.494,31€ πλέον ΦΠΑ 342.744,37€ (για το διάστημα 1/1 – 16/10/2015), από την ατομική επιχείρηση του.....με.ΑΦΜ:.....επισύροντας αρχικώς τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β του Ν.4337/2015 και τελικώς του άρθρου 54 παρ.1^η και 2^ε του ΚΦΔ (σύμφωνα με την Ε2042/22 της ΑΑΔΕ και τη ΣΤΕ 2319/2021). Σημειώνεται ότι για 62 εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 317.445,69€ εκδοθέντα στο διάστημα 17/10/2015 – 31/12/2015 δεν προβλεπόταν η επιβολή σχετικού προστίμου.
- Με τη με αρ.- 23/12/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ΚΦΔ και άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017 του φορ. έτους 2015, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 171.372,18€ (για το διάστημα 1/1 – 16/10/2015), λόγω του ότι εξέδωσε ως υποκρυπτόμενος τα παραπάνω τετρακόσια εξήντα δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησής του.....με.ΑΦΜ:.....και δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο.
- Με τη με αρ.- 23/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2015, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ύψους 971.300,23€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 485.650,12€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 236.315,21 και τέλους επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό 1.693.915,56€, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη του, της καθαρής αξίας ύψους 2.953.940,09€ των προαναφερθέντων πεντακοσίων είκοσι τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως – με υποκρυπτόμενο τον προσφεύγοντα, της ατομικής επιχείρησής.....με.ΑΦΜ:.....ως λογιστικής διαφοράς.
- Με τη με αρ.- 23/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 384.012,36€ πλέον προστίμου άρθρου 58α ΚΦΔ λόγω

ανακρίβειας 192.006,18€ ήτοι συνολικό ποσό 576.018,54€, κατόπιν καταλογισμού του ΦΠΑ ποσού 384.012,36€ των προαναφερθέντων πεντακοσίων είκοσι τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 2.953.940,09€, στο σύνολό τους εκδοθέντων από την ατομική επιχείρηση.του.....με.ΑΦΜ:....., με υποκρυπτόμενο τον προσφεύγοντα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 23/12/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014, Ν.4987/2022 & Ν.4337/2015, φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013), ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ Ν.2859/00 & άρθρου 79 Ν.4472/17 του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ.../2022 εντολής του Προϊσταμένου του. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... - 1/8/2022 δελτίο πληροφοριών του ΚΕΦΟΜΕΠ Θεσσαλονίκης και η συνημμένη από 29/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία η ατομική επιχείρηση του.....με ΑΦΜ....., κατά το φορ. έτος 2015, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία με υποκρυπτόμενο μέλος για μέρος των συναλλαγών – μεταξύ άλλων - τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
2. Σε κάθε περίπτωση δεν ήταν υποκρυπτόμενος στην ατομική επιχείρηση.του.....με ΑΦΜ..... Το επίμαχο διάστημα 1/1 -31/12/2015 ήταν εξωτερικός συνεργάτης της εν λόγω επιχείρησης και ασκούσε και άλλη επαγγελματική δραστηριότητα (ασφαλιστικός πράκτορας). Εσφαλμένα καλείται να πληρώσει φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ για τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, με το άρθρο 55.παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)...., β)...., γ)...., δ)...., 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 Φορολογικής Διοίκησης. 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α΄ και β΄ της παρ. 2 και της περ. Α΄ της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α΄ 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ.ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε

από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μιν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, η εμπλοκή και η συνέργεια του προσφεύγοντος ως υποκρυπτόμενου, και ο προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος και ΦΠΑ αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις από 23/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014, Ν.4987/2022 & Ν.4337/2015, φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013), ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ Ν.2859/00 & άρθρου 79 Ν.4472/17 του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από.29/12/2021.έκθεσης μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του ΚΕΦΟΜΕΠ Θεσσαλονίκης, για τον

εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείωνμε ΑΦΜ.....Από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση τουμε ΑΦΜ.....ήταν τυπικά υπαρκτή αλλά κατ' ουσίαν ανύπαρκτη, και η έναρξή της πραγματοποιήθηκε με απώτερο σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια σε όλες τις συναλλαγές της. Ακολούθως, στοιχειοθετήθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση τουμε ΑΦΜ.....και διακριτικό τίτλο.«.....» και παράλληλα προσδιορίστηκε ο τρόπος λειτουργίας του κυκλώματος που εξέδιδε τα εικονικά φορολογικά στοιχεία και η συμμετοχή των εμπλεκόμενων μελών του, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος. Για τον εκδότη ενδεικτικά διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Δε διέθετε έδρα ούτε προσωπικό, εγκαταστάσεις και οχήματα που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν τις συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια καθώς το γραφείο που φέρεται να χρησιμοποιήθηκε ως έδρα κατά το έτος 2014 στην οδό ήταν μόλις 40 τμ και σύμφωνα με την εκμισθώτρια δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ. Τα μισθώματα για τον εν λόγω χώρο κατέβαλε μάλιστα ο προσφεύγων.
- Δεν υπήρχε πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα και τον χρόνο έναρξης της ατομικής επιχείρησης τουστις 22/10/2013 με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα στις προγενέστερες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- Δεν δηλώθηκαν τα πραγματικά στοιχεία κατοικίας, ώστε να δύναται η φορολογική αρχή να εντοπίσει το φυσικό πρόσωπο.
- Η διαχείριση των τραπεζικών του λογαριασμών γινόταν από τρίτους. Στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν έγινε καμία κατάθεση από τον μοναδικό δικαιούχο αυτών Από το σύνολο των 3.630.878,15€ των πληρωμών των ληπτών των φορολογικών στοιχείων σε λογαριασμούς του, μεταφέρθηκαν συνολικά 1.729.637,06€ κατά το έτος 2015, σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων, χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι τα πρόσωπα αυτά εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία προς αυτόν ως πελάτη τους ή ότι επρόκειτο για δάνειο, δωρεά κ.λπ..
- Κατά τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2015 προέκυψε ότι υποκρυπτόμενος μεταξύ άλλων στις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν ο, καθώς διαπιστώθηκε ότι συμμετείχε στη διαδικασία της παραγγελιοληψίας και της ζύγισης των εμπορευμάτων και στην καταβολή μετρητών ή στην είσπραξη επιταγών.
- Γινόταν αναδιανομή του χρήματος είτε μέσω της χρήσης της(αμερικάνικης εταιρείας χρηματοοικονομικών υπηρεσιών).όπου κατά το διάστημα των capital controls εισπράττονταν μετρητά από μέλη του κυκλώματος (π.χ.), όσο και από απευθείας μεταφορές χρημάτων μεταξύ των μελών του κυκλώματος.
- Δεν αποδόθηκε ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχούσε στις συναλλαγές.
- Ο διακριτικός τίτλος» χρησιμοποιούνταν από διαφορετικά φυσικά πρόσωπα – ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν κοινό πελατολόγιο
- Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είχε το ρόλο αχυρανθρώπου.

Για την εμπλοκή του προσφεύγοντος στις συναλλαγές του, όπως ρητά αναφέρεται στην από 23/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014, Ν.4987/2022 & Ν.4337/2015 του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκαν τα εξής:

« Διαπιστώσεις ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. - χρήσης 2015

Ο έλεγχος αναζητώντας το τηλέφωνο επικοινωνίας ... που ανέφεραν ως μέσο επικοινωνίας πολλές λήπτριες επιχειρήσεις στα υπομνήματά τους μελέτησε διεξοδικά το σύνολο των στοιχείων και παρατήρησε ότι κάτω από την κάρτα ... στο μέσο κοινωνικής δικτύωσης «...» όπως αναφέραμε διεξοδικά παραπάνω αναγράφεται η ένδειξη πληροφορίες και το ανωτέρω τηλέφωνο, το οποίο όπως προαναφέραμε χρησιμοποιούνταν και από την επιχείρηση Κ...Γ...

Επίσης, όπως συνάγεται από τον πίνακα που ακολουθεί,

προς τον ... τη χρήση 2015 μεταφέρθηκαν 125.223,68€ από λογαριασμούς του

.... - Μέσω της ... έγιναν, το 2015 για λογαριασμό του ..., εμβάσματα πληρωμών ποσού 747.415,00€ στο εσωτερικό της χώρας. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι τα παραπάνω ποσά δεν συσχετίζονται με καταβολές δαπανών από την επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου (...) αφού το σύνολο των αγορών του αφορά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κατά κύριο λόγο από την Βουλγαρία.

Αποδέκτες μέρους των ανωτέρω εμβασμάτων πληρωμών στο εσωτερικό της χώρας για λογαριασμό του ... που διακινήθηκαν μέσω της ήταν τα φυσικά πρόσωπα "... και..... που από απαντήσεις των προμηθευτών του ελεγχόμενου προέκυψε ότι ήταν τα πρόσωπα με τα οποία συναλλασσόταν οι προμηθευτές της επιχείρησης ενώ το φυσικό πρόσωπο "... ήταν παντελώς αμέτοχο στις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν.

- Αποδέκτες μέρους των εμβασμάτων των ποσών που διακινήθηκαν μέσω της .. ήταν προμηθευτές της επιχείρησης στους οποίους επιστρεφόταν ποσά που είχαν καταβάλει προκειμένου να εξοφληθούν τιμολόγια που είχαν λάβει.
- από τις μεταφορές ποσών συνολικά 747.415,00€ οι οποίες πραγματοποιήθηκαν το έτος 2015, σε λογαριασμούς του Κ.....Α..... μέρος του ποσού αυτού κατέληξε στον .., όπως μας ενημέρωσε η ... Σύμφωνα πάντα με το με αρ. πρωτ. .../26-11-2021 έγγραφο της ... ο .. παρέλαβε τα χρήματα σε σημείο εξυπηρέτησης παροχής της υπηρεσίας ... σε μετρητά.
- Πολλοί λήπτες που ανταποκρίθηκαν στα Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 15 παρ. 3 της υπηρεσίας μας αναφέρουν ότι είχαν επικοινωνία με τον .. για παραγγελιοληψία, πληρωμή κλπ
- Συγκεκριμένα οι κάτωθι λήπτριες επιχειρήσεις ή αναφέρουν ότι επικοινωνήσαν με τον .. για τη συναλλαγή ή από τα στοιχεία των ΑΠΑΝΤΗΤΙΚΩΝ ΤΟΥΣ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΩΝ, ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ ΠΟΥ ΑΠΕΣΤΕΙΛΑΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΟΤΙ ΥΠΟΚΡΥΠΤΟΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΗΤΑΝ Ο Η ΚΑΙ ... (Π.Χ. ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ).....

... Στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν για το φορολογικό έτος 2015 διαπιστώθηκε ότι αφού εκδόθηκαν επιταγές σε διαταγή του φυσικού προσώπου «..», οι επιταγές οπισθογραφήθηκαν και εισπράχθηκαν από το φυσικό πρόσωπο «..».

Όπως προαναφέραμε, η συνεργασία .., Κ.....Γ..... και Κ..... Γ..... πιστοποιείται και από το απαντητικό υπόμνημα της επιχείρησης ... με αρ. πρωτ. .../18-11-2021, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση ήρθε σε επικοινωνία για τις συναλλαγές με τον ... και τον Κ..... Γ.....

Μάλιστα προσκόμισε με το με αρ. πρωτ. .../19-03-2021 απαντητικό υπόμνημά της εκτυπώσεις μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το οποίο ενημέρωνε την επιχείρηση να στείλει επιταγές στην οδό ..., όπου στεγαζόταν επαγγελματικά η επιχείρηση «Κ.....Σ Γ.....Σ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», ιδιοκτησίας Κ..... Γ....., η ατομική επιχείρηση του Κ..... Γ....., η έδρα της ..s, ιδιοκτησίας .. και η έδρα του φυσικού προσώπου Κ.....ΑΣ Γ.....ΟΣ.

Προκύπτει δηλαδή η συστέγαση-συνεργασία του ΚΑ.....Γ..... - ... - Κ.....Α Γ..... Ενώ λοιπόν από τα απαντητικά υπομνήματα των ληπτών προκύπτει ξεκάθαρα η συνεργασία ΚΑ..... - ..., και ενώ η συστέγαση των .., ΚΑ.....Σ, Κ.....Σ είναι μη αμφισβητήσιμη, η ροή του χρήματος αποδεικνύει τη συνεργασία και των τριών ανωτέρω φυσικών προσώπων, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλήγει στο συμπέρασμα ότι εάν ένας από τους 3 κρίνεται υποκρυπτόμενος μιας συναλλαγής τότε λόγω της μεταξύ τους συνεργασίας η συναλλαγή αυτή θα πρέπει να καταλογιστεί και στα 3 ανωτέρω φυσικά πρόσωπα. ...».

Συμπερασματικά, η εμπλοκή και η συνέργεια του προσφεύγοντος ως υποκρυπτόμενου, προκύπτει από μια σειρά γεγονότων και στοιχείων όπως:

- Τις ομολογίες, περιγραφές και αναφορές από τους ίδιους τους λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων
- Την είσπραξη ή την μεταφορά μεγάλων χρηματικών ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς τουχωρίς να προσδιορίζεται οποιαδήποτε σχέση μεταξύ τους.

- Την οπισθογράφηση και είσπραξη από τον προσφεύγοντα επιταγών.
- Την λήψη από τον προσφεύγοντα μέρους των εμβασμάτων πληρωμών στο εσωτερικό της χώρας για λογαριασμό του, που διακινήθηκαν μέσω της
- Την επικοινωνία από τον προσφεύγοντα με τους εκμισθωτές του ακινήτου που εμφανιζόταν ως έδρα της επιχείρησης του, και την καταβολή των ενοικίων.
- Την αναγραφή του αριθμού τηλεφώνου του προσφεύγοντος, στα εκδοθέντα από τον φορολογικά στοιχεία προς επικοινωνία μαζί του.
- Σοβαρές ενδείξεις ότι ο προσφεύγων διατηρεί στην Βουλγαρία, επιχείρηση στην ίδια διεύθυνση που εδρεύει η Βουλγάρικη εταιρία του
- Κοινή διεύθυνση στην Ελλάδα για διαφορετικές εταιρίες των εμπλεκόμενων ως υποκρυπτόμενων προσώπων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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 δεν προσκόμισε, ούτε στο στάδιο του ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, να επιβεβαιώνουν ότι δεν είχε καμία συμμετοχή και δεν ήταν υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην έκδοση των επίμαχων εικονικών τιμολογίων και να μεταβάλουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 60 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2176/2021 εγκύκλιο για την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ως προς τη συνέργεια με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι "κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος". Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα. 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο

για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης. Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ)...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1091/2013 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β΄ Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με την οποία: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επειδή, όταν έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία), στα τιμολόγια ή σε άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (εικονικές), υπέχει φορολογική υποχρέωση τόσο ο επιτηδευματίας, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικώς) εμφανίζεται με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά ότι ασκεί βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησής του, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων αυτών (βλ. Σ.Τ.Ε. (7μελές) 4347/2001).

Επειδή, εφόσον ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι ήταν αμέτοχος στις υπό κρίση εικονικές συναλλαγές για τις οποίες η ατομική επιχείρηση τουεξέδωσε εικονικά τιμολόγια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και στην επιβολή προστίμου σε βάρος του, καθώς σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση όσο και σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς κρίσης του ελέγχου, πραγματικών συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, μη υποκρυπτόμενου προσώπου, εσφαλμένου καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στον ίδιο, απορρίπτονται ως αβάσιμοι...

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ.27/1/2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με

ΑΦΜ

.Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αρ.- 23/12/2022.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015	2.500,00€

- Η με αρ. ... - 23/12/2022.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ΚΦΔ και άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Πρόστιμο άρθρου 55 παρ. 2δ ΚΦΔ και άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017	171.372,18€

- Η με αρ.- 23/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	971.300,23€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	485.650,12€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	236.315,21€
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€
<u>Σύνολο φόρου για καταβολή</u>	<u>1.693.915,56€</u>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Η με αρ.- 23/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	384.012,36€
Πρόστιμο άρθρου 58α του ΚΦΔ	192.006,18€
<u>Σύνολο φόρου για καταβολή</u>	<u>576.018,54€</u>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.