



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/07/2017
Αριθμός Απόφασης: 1493

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., με ΑΦΜ ..., κατοίκου ... Ν. Ημαθίας, κατά α) των υπ' αριθ. ..., ..., ... και .../...-2016 και ..., ..., ... και .../...-2016 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα, β) των

υπ' αριθ. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και .../...-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα , γ) των υπ' αριθ. .../2004, .../2005, .../2006, .../2007, .../2008, .../2009, .../2010 και .../2011/...-12-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα και δ) των υπ' αριθ. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και .../...-2016 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

6. 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.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής του . . του ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η αναφορά αποτελεσμάτων προκαταρκτικής εξέτασης υπαλλήλων του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, κατόπιν της με αριθ. Δ.2010/63/3-1-2011, παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης. Από τους διενεργηθέντες ελέγχους των ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, Δυτικής Μακεδονίας και των διαφόρων Δ.Ο.Υ. (... Θεσσαλονίκης,... Θεσσαλονίκης, ... Θεσσαλονίκης, ..., ..., ..., ..., ... και ... Αθηνών), διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος επιχειρήσεων με σκοπό τη διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούσαν σε ανύπαρκτες συναλλαγές. Τα εικονικά αυτά στοιχεία διατέθηκαν σε διάφορες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτές να διογκώσουν τις δαπάνες και το Φ.Π.Α. των εισροών τους και κατά συνέπεια να ζημιώσουν το Ελληνικό Δημόσιο αποδίδοντας μειωμένους φόρους.

Το φαινόμενο της εικονικότητας επιχειρήσεων εμφανίζεται στις συναλλαγές με τη δημιουργία (σύσταση) επιχειρήσεων που λειτουργούν συνήθως υπό ατομική, αλλά και υπό εταιρική μορφή, οι οποίες δραστηριοποιούνται στις συναλλαγές με πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αποτελούν τον πραγματικό φορέα της επιχείρησης ή τους πραγματικούς εταίρους της εταιρίας.

Οι εικονικές επιχειρήσεις ασκούν την επαγγελματική και συναλλακτική δραστηριότητά τους, μέσω παρένθετων προσώπων (αχυρανθρώπων), τα οποία, έχοντας τηρήσει όλες τις τυπικές, νόμιμες φορολογικές και λοιπές προϋποθέσεις που απαιτούνται για την άσκηση επιτηδεύματος στο όνομά τους (έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ., λήψη Α.Φ.Μ., επαγγελματική εγκατάσταση, θεώρηση βιβλίων και στοιχείων κλπ.), εμφανίζονται στις συναλλαγές ότι ασκούν βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση ή ότι παρέχουν υπηρεσίες κλπ., συναλλασσόμενα (τα πρόσωπα αυτά) με τρίτους, κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικώς), ενώ, στην πραγματικότητα, την επιχειρηματική δραστηριότητα ασκεί άλλο πρόσωπο από το εικονικώς εμφανιζόμενο στις συναλλαγές, ο *υποκρυπτόμενος* επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση (εικονική), χωρίς να εμφανίζεται στις συναλλαγές.

Από τα στοιχεία που περιήλθαν στη φορολογική αρχή, ο προσφεύγων, . . . του με ΑΦΜ, εμφανίζεται να έχει τον πρωταγωνιστικό ρόλο στην ίδρυση τέτοιου κυκλώματος επιχειρήσεων για την έκδοση και διακίνηση πλήθους εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων . Πρόκειται για άτομο με ιδιαίτερα πλούσιο ιστορικό, σε υποθέσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, για τις οποίες έχει επανειλημμένα καταδικαστεί και απασχολήσει τις διωκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών από το 1999.

Συγκεκριμένα από τους ελέγχους και τις έρευνες τόσο των υπηρεσιών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, του Σ.Δ.Ο.Ε. – Ε.Δ.Ε.Υ. Θεσσαλονίκης, όσο και των αρμόδιων Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε η συμμετοχή του . . . στην διάπραξη μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, ύψους πολλών εκατομμυρίων ευρώ, κατά τις χρήσεις 2003 έως και 2010, που φέρουν τις επωνυμίες των κάτωθι επιχειρήσεων.

1. «.....» με ΑΦΜ ... και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ορυκτέλαιων
2. «.....» με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το πρατήριο υγρών καυσίμων.
3. «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το εμπόριο υγρών καυσίμων
4. «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το πρατήριο υγρών καυσίμων.
5. «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το εμπόριο λιπαντικών – ελαστικών
6. «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών – γεν. κατασκευαστικές εργασίες.

Ενόψει των ανωτέρω και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 και της με αριθμ. 4347/2001 απόφασης του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι διοικητικός καταλογισμός γίνεται και στον υποκρυπτόμενο επιτηδευματία, η φορολογική αρχή καταλόγισε τους παρακάτω φόρους και πρόστιμα, που προέκυψαν από την συμμετοχή του προσφεύγοντος ως υποκρυπτόμενου – συναυτουργού στις αναφερόμενες ως άνω επιχειρήσεις, και

προσδιόρισε εξωλογιστικά τα οικονομικά αποτελέσματα, σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, ως κάτωθι:

- 1)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2003, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 31.321,53€, καθότι ως συναυτουργός και υποκρυπτόμενος στην έκδοση, προς διάφορες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν απέδωσε Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 10.440,58 €,
- 2)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2004, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 147.384,90€, καθότι ως συναυτουργός και υποκρυπτόμενος στην έκδοση, προς διάφορες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν απέδωσε Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 49.128,30 €,
- 3)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2005, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.319.092,54€, καθότι ως συναυτουργός και υποκρυπτόμενος στην έκδοση, προς διάφορες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν απέδωσε Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 773.030,85 €,
- 4)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2006, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 5.764.566,13€, καθότι ως συναυτουργός και υποκρυπτόμενος στην έκδοση, προς διάφορες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν απέδωσε Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 1.921.522,04 €,
- 5)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2007, , επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 6.176.099,05€, καθότι ως συναυτουργός και υποκρυπτόμενος στην έκδοση, προς διάφορες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν απέδωσε Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 2.058.699,68 €,
- 6)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2008, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.493.599,36€, καθότι ως συναυτουργός και υποκρυπτόμενος στην έκδοση, προς διάφορες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν απέδωσε Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 497.866.45 €,
- 7)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2009, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.085.288,71€, επειδή προέκυψε η καθότι ως συναυτουργός και υποκρυπτόμενος στην έκδοση, προς διάφορες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν απέδωσε Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 361.762,90 €,
- 8)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2010, ύψους 31.612,77€, καθότι ως

συναυτουργός και υποκρυπτόμενος στην έκδοση, προς διάφορες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν απέδωσε Φ.Π.Α. συνολικού ύψους **10.537,59 €**,

9) με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2003, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 11.275,82 € πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 13.530,99 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **24.806,81€**,

10) με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2004, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 53.058,56 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 63.670,28 €, ήτοι, συνολικό ποσό **116.728,84 €**,

11) με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2005, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 835.581,94 € πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 1.002.698,33 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.838.280,27€,

12) με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2006, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 2.075.244,79 € και πρόσθετος φόρος ύψους 2.490.293,75 €, ήτοι συνολικό ποσό **4.565.538,53 €**,

13) με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2007, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 2.223.393,14 € πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 2.668.071,76 €, ήτοι συνολικό ποσό **4.891.464,90 €**,

14) με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2008, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 537.695,77 € πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 645.234,92 €, ήτοι, συνολικό ποσό **1.182.930,69 €**,

15) με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2009, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους, 390.703,94 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 468.844,72 €, ήτοι συνολικό ποσό **859.548,66 €**,

16) με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2010, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 11.380,60 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 13.656,72 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **25.037,32 €**,

17) με την υπ' αριθ. .../2004/...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή,

18) με την υπ' αριθ. .../2005/...-2016 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή,

19) με την υπ' αριθ. .../2006/...-2016 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 298.262,45 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 357.914,94 €, ήτοι συνολικό ποσό **656.177,39€**,

20) με την υπ' αριθ. .../2007/...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 753.019,61 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 903.623,53 €, ήτοι, συνολικό ποσό **1.656.643,14€**,

- 21)** με την υπ' αριθ./2008/...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 804.543,29 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 965.451,95 €, ήτοι, συνολικό ποσό **1.769.995,24€**,
- 22)** με την υπ' αριθ./2009/....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 195.493,40 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 234.592,08 €, ήτοι, συνολικό ποσό **430.085,48€**,
- 23)** με την υπ' αριθ./2010/....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 138.531,23 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 166.237,48 €, ήτοι, συνολικό ποσό **304.768,71€**,
- 24)** με την υπ' αριθ./2011/....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή,
- 25)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2003, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **23.201,28€**,
- 26)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2004, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **109.924,00€**,
- 27)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2005, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **1.653.899,09 €**,
- 28)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2006, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **4.050.567,48 €**,
- 29)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2007, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **4.374.795,32 €**,
- 30)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2008, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **1.228.687,88 €**,
- 31)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2009, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **939.825,01 €**, και
- 32)** με την υπ' αριθ./....-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2010, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **25.089,50 €**.

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

1) Πλήρης αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων – ανυπαρξία ειδικής, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

2) Παραβίαση του άρθρου 20 του Συντάγματος και μη τήρηση της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 6 του 2690/1999.

3) Η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε με στοιχεία άμεσης αποδεικτικής ισχύος την επιβολή κυρώσεων στο πρόσωπο του, ως υποκρυπτόμενου- συναυτουργού, καθότι αυτή φέρει το βάρος της απόδειξης των ισχυρισμών της.

4) Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό περί πλήρους αοριστίας των προσβαλλόμενων πράξεων και μη απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής της τέλεσης παράβασής του ως υποκρυπτόμενου - συναυτουργού

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, 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 άρθ. 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, τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα.*η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων*).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3. «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Ενώ με την παράγραφο 4 του Ν.2523/97 *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»*

Επειδή επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 40 του Ν.3220/2004, «επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε άλλης μορφής επιχείρηση ή από οπουδήποτε φυσικό ή νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή, ακολούθως, βάσει της ΠΟΛ. 1091/2013, με την οποία έγινε δεκτή η αριθμ. 525/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/92 *«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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 *«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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή ειδικότερα, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων έχει κριθεί, ότι δεν υφίσταται παράβαση

ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Διδικ 1995,1027). Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή εν προκειμένω, η κρίση της φορολογικής αρχής, περί της εμπλοκής του προσφεύγοντος στην ίδρυση επιχειρήσεων που εξέδιδαν και ελάμβαναν εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία, στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου. Και ειδικότερα :

1. Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η με αριθμ. 3/...../15 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, από την οποία προκύπτουν τα εξής :Ο προσφεύγων είχε ένα ιδιαίτερα πλούσιο ιστορικό σε υποθέσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, για τις οποίες έχει επανειλημμένα καταδικαστεί και απασχολήσει τις διωκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών από το 1999. Συγκεκριμένα στη σελίδα 173 της ανωτέρω πληροφοριακής έκθεσης αναφέρεται ότι :
 - Ο . . υπήρξε συναυτουργός στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 75.226.035 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 13.549.666 δρχ. από την επιχείρηση «. .», στη χρήση 1997 . Η υπόθεση εκδικάστηκε και ο . . κρίθηκε ένοχος και καταδικάστηκε (σχετ. η υπ'αρ./1999 υπόθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας).
 - Ο . . υπήρξε συναυτουργός στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 42.391.700 δρχ. και 197.315.863 δρχ. στις χρήσεις 1997 και 1998, αντίστοιχα, από την επιχείρηση «. .». Η υπόθεση εκδικάστηκε και ο . . κρίθηκε ένοχος και καταδικάστηκε (σχετ. η υπ'αρ./2002 υπόθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας).
 - Από έλεγχο που διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης του . ., με αντικείμενο πρατήριο υγρών καυσίμων στο Ημαθίας, διαπιστώθηκε ότι διακίνησε – πούλησε 755.884 λίτρα πετρέλαιο κίνησης, χωρίς να έχει στην κατοχή του παραστατικά νόμιμης προέλευσης αγοράς

– εισαγωγής και κατοχής (λαθρεμπορία). Με την παραβατική του αυτή ενέργεια, ζημίωσε το Δημόσιο από διαφυγόντες δασμούς, φόρους κλπ. στο σύνολο 148.463.220 δρχ. Η υπόθεση εκδικάστηκε και ο . . κρίθηκε ένοχος και καταδικάστηκε (σχετ. η υπ'αρ./1999 υπόθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας).

- Ο . . υπήρξε συναυτουργός στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων: στη χρήση 2000 από την επιχείρηση «. .» με ΑΦΜ αξίας 77.723,56 €, στη χρήση 2001 : α) από την επιχείρηση «. ...» αξίας 46.394,72 € και β) από την επιχείρηση «... .» με ΑΦΜ ..., αξίας 165.619,96 €. Στη χρήση 2002 : α) από την επιχείρηση «. .» αξίας 68.161,16 €, β) από την επιχείρηση «. .» αξίας 66.253,61 € και γ) από την επιχείρηση «. .» με ΑΦΜ ..., αξίας 842.870,19 € (σχετ. οι υπ'αρ. .../2005 και .../2006 εκθέσεις ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. Π.Δ. Δυτικής Μακεδονίας).

2. Βιβλία και στοιχεία δύο εκ των αναφερθέντων επιχειρήσεων, ήτοι, των «. ...» και «. .» , βρέθηκαν μετά από έλεγχο του ΣΔΟΕ (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) και κατασχέθηκαν στην οικία των . . και . ., γονέων του . ., (σελ. 19 της πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε.). Επίσης με την κατάθεσή του, ο . . παραδέχεται ότι ενήργησε με την καθοδήγηση του . . προσδοκώντας αμοιβή για την παραχώρηση των στοιχείων ταυτότητας του και με την εμφάνιση στις φορολογικές αρχές κάθε φορά που έπρεπε να υπάρχει φυσική παρουσία του κατά νόμο υπεύθυνου της επιχείρησης. Η κατάθεση αυτή συμπίπτει με εκείνη του . ., υπεύθυνου άλλης εξαφανισμένης επιχείρησης.

3. Ο προσφεύγων μεσολάβησε για την έκδοση πλαστής ταυτότητας του φερόμενου ως εκδότη της ατομικής επιχείρησης του «. .» . Επιπλέον από την έρευνα που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας στην επιχείρηση του (στις 3-6-2005), μεταξύ άλλων εγγράφων βρέθηκε κλήση για παράνομη στάθμευση του με αριθμ. Ε.Ι.Χ., ιδιοκτησίας . ., (πατέρα του . .), που ο τελευταίος χρησιμοποιούσε. Επίσης, από διασταυρώσεις που διενήργησε η ανωτέρω υπηρεσία στα στοιχεία του προμηθευτή καυσίμων, διαπιστώθηκε η χρησιμοποίησή του ως άνω αυτοκινήτου από τον . . και . . (σελ. 82 της πληροφοριακής).

4. Ο λογιστής ... – . ., κατονομάζει τον . . ως το άτομο, που κατ' ουσία μαζί με τον . ., επιμελήθηκαν την έναρξη εργασιών της επιχείρησης του «.», και ως πρόσωπο που τον πλήρωσε για τις λογιστικές υπηρεσίες που παρείχε (σελ. 76 της πληροφ. έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε.).

5. Ο προσφεύγων είχε την επιμέλεια της είσπραξης και νομιμοποίησης των χρημάτων από παραβατικές ενέργειες, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της προεξόφλησης επιταγών στο όνομα του πατέρα του, . . και του γαμπρού του . ., όπως προκύπτει από τις καταθέσεις τους (σελ. 161 της πληρ. έκθεσης).

Από την άλλη πλευρά οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα και πλαστικότητα των στοιχείων που εξέδιδε το κύκλωμα των επιχειρήσεων : α) «» με ΑΦΜ, και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ορυκτέλαιων, β) «. . ΤΟΥ» με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το πρατήριο υγρών καυσίμων, γ)«. . ΤΟΥ ..» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το εμπόριο υγρών καυσίμων, δ)«. .. & ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το πρατήριο υγρών καυσίμων, ε) «. . ΤΟΥ» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το εμπόριο λιπαντικών – ελαστικών και στ) «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών – γεν. κατασκευαστικές εργασίες, είναι οι εξής :

α) Οι φερόμενοι επιτηδευματίες προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις επιχειρήσεις, μίσθωναν καταστήματα χωρίς να μεταφέρουν εμπορεύματα, που σύμφωνα με τις μαρτυρίες των ιδιοκτητών, γρήγορα τα εγκατέλειπαν, αφήνοντας απλήρωτα ενοίκια, ενώ δεν απαντούσαν στις τηλεφωνικές κλήσεις.

β) Από τον έλεγχο στο αρχείο των αρμόδιων Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι οι επιχειρήσεις δε διέθεταν μεταφορικά μέσα, ενώ δεν προσδιορίζεται το όχημα μεταφοράς των εμπορευμάτων από κανένα λήπτη, αλλά ούτε αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης των εμπορευμάτων.

γ) Οι επιχειρήσεις δεν διέθεταν πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή και τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος ήταν απαραίτητος για την πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως τους.

δ) Δεν απασχόλησαν προσωπικό γεγονός που επιβεβαιώνεται από το αρχείο του Ι.Κ.Α. Θεσσαλονίκης.

ε) Από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. – Γεν. Δ/ση ΚΕΠΥΟ, προέκυψε ότι οι επιχειρήσεις εμφάνιζαν πωλήσεις χωρίς να έχουν αγορές.

στ) Σύμφωνα με τις δηλώσεις των ληπτών των φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι τις περισσότερες φορές οι λήπτες αγνοούν ποιος είναι ο εκδότης, διότι αυτοί με τους οποίους συναλλάχθηκαν είχαν διάφορα ονόματα.

ζ) Δεν ακολουθήθηκε συνεχής έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά ημερομηνία, αλλά η έκδοση έγινε κατά την προτίμηση – επιλογή ημερομηνίας των ληπτών, με αποτέλεσμα να υπάρχει μεγάλος αριθμός εκδοθέντων στοιχείων, με ημερομηνίες προγενέστερων της θεώρησής τους.

η) Όλες οι συναλλαγές, ανεξαρτήτως ποσού, εμφανίζονται τοις μετρητοίς, πλην ελάχιστων εξαιρέσεων.

Επειδή από τα προεκτεθέντα, είναι φανερό ότι η φορολογική αρχή απέδειξε με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τόσο την εμπλοκή του προσφεύγοντος ως υποκρυπτόμενου – συναυτουργού στην έκδοση και χρήση των εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις, όσο και την εικονικότητα – πλαστικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδιδαν οι επιχειρήσεις αυτές, ενώ αντιθέτως ο προσφεύγων

αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς να προβάλλει κανέναν ουσιαστικό ισχυρισμό και χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο που να κλονίζει τα αποτελέσματα των ελέγχων και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι, περί του αντιθέτου ισχυρισμοί, κρίνεται αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.»

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις-2016, το αριθμ.-2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα το με αριθμ. πρωτ.-2016 υπόμνημα απόψεών του, στο οποίο δήλωνε ότι δεν είχε καμία συμμετοχή στην λειτουργία των επιχειρήσεων «. .», «. .», «. .», «. . & ΣΙΑ Ο.Ε.», «. .» και «. . & ΣΙΑ Ο.Ε.», χωρίς όμως να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας,

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου

επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Έχει κριθεί, ωστόσο, νομολογιακά, ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 Ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της έκδοσης και λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, μολονότι περιορίζει τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97 (σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2016, εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, και Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 αριθμό πρωτ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση ως προς το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997:

- 1) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2003, ποσό **31.321,53€**,
- 2) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., €, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2004, ποσό **147.384,90 €**
- 3) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2005, ποσό **2.319.092,54 €**,
- 4) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2006, ποσό **5.764.566,13€**,
- 5) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2007, ποσό **6.176.099,05€**,
- 6) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2008, ποσό **1.493.599,36€**,
- 7) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2009, ποσό **1.085.288,71€**,
- 8) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2010, ποσό **31.612,77€**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. :

- 1) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2003, ποσό **24.806,81€**,
- 2) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2004, ποσό **116.728,84€**,
- 3) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2005, ποσό **1.838.280,27€**,
- 4) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2006, ποσό **4.565.538,53€**,
- 5) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2007, ποσό **4.891.464,90€**,
- 6) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2008, ποσό **1.182.930,69€**,
- 6) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2009, ποσό **859.548,66€**,
- 7) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2010, ποσό **25.037,32€**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση ως προς τη φορολογία εισοδήματος :

- 1) Με την υπ' αριθ. **.../2004/....2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, ποσό **0,00 €**,
- 2) Με την υπ' αριθ. **.../2005/....-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, ποσό **0,00 €**,
- 3) Με την υπ' αριθ. **.../2006/....-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006, ποσό **656.177,39€**,
- 4) Με την υπ' αριθ. **..../2007/....-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, ποσό **1.656.643,14€**,
- 5) Με την υπ' αριθ. **.../2008/....2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, ποσό **1.769.995,24€**,
- 6) Με την υπ' αριθ. **..../2009/....-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, ποσό **430.085,48€**,
- 7) Με την υπ' αριθ. **.../2010/....-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, ποσό **304.768,71€**,
- 8) Με την υπ' αριθ. **.../2011/....-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, ποσό **0,00 €**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση ως προς το πρόστιμο παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Π.Δ. 186/1992):

- 1) Με την υπ' αριθ. **..../....-2016** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2003, ποσό **23.201,28€**,
- 2) Με την υπ' αριθ. **..../....-2016** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2004, ποσό **109.924,00€**,
- 3) Με την υπ' αριθ. **..../....-2016** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2005, ποσό **1.653.899,09€**,
- 4) Με την υπ' αριθ. **..../....-2016** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2006, ποσό **4.050.567,48€**,
- 5) Με την υπ' αριθ. **..../....-2016** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2007, ποσό **4.374.795,32€**,
- 6) Με την υπ' αριθ. **..../....-2016** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2008, ποσό **1.228.687,88€**,

7) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2009, ποσό **939.825,01€**, και

8) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2010, ποσό **25.089,50€**,

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

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