



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 10.1.2020

Αριθμός απόφασης: 43

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12.9.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά των πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2015 και 2016 και των πράξεων καταλογισμού προστίμων ΦΠΑ και άρθρου 7§ 3&5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, καθώς και τις από 31.7.19 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΕΛΠ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12.9.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. /31.7.2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, πρόστιμο έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 1.218.644,35 € (=3.046,610,87 € X 40%), όπως προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 7§ 3&5 του ν. 4337/2015.

Με την αρ. /31.7.2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, πρόστιμο μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 350.360,25 € (=700.250,50 € X 50%), όπως προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

Με τις αρ. /31.7.2019, /31.7.2019 οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και τις /31.7.2019, /31.7.2019 οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στον προσφεύγοντα ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 31.7.19 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΕΛΠ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του αρ. /20.9.2018 (..... /17.9.2018) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών. Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του (ΑΦΜ) βάσει του αρ. εγγράφου της Οικονομικής Αστυνομίας και της εισαγγελικής παραγγελίας και καταλογίστηκαν φόροι εισοδήματος και ΦΠΑ και πρόστιμα. Από το έγγραφο της Οικονομικής Αστυνομίας προέκυψαν στοιχεία για τον ότι δρούσε ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην επιχείρηση του, και ειδικότερα ότι συγκροτήθηκε εγκληματική οργάνωση, στην οποία εντάχθηκε μεταξύ άλλων και ο προσφεύγων, η οποία σύστησε εικονικές εταιρείες με σκοπό τον προσπορισμό παράνομου οικονομικού οφέλους. Με συστηματική δράση και μεθοδευμένες επιμέρους ενέργειες παράλληλα επιδίωκαν την τέλεση αξιόποινων πράξεων που σχετίζονται με την αποφυγή καταβολής ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος κατά την αγορά, πώληση, παραλαβή, παράδοση, μεταφορά, διαμετακόμιση, εμπορία, κατοχή, αποθήκευση ενδοκοινοτικά αποκτηθέντων εμπορευμάτων εντάσσοντας προς τούτο τις πράξεις χρήσης πλαστών ή νοθευμένων εγγράφων και παραπλάνησης υπαλλήλων δημοσίων υπηρεσιών. Η οργάνωση πέτυχε την νομιμοποίηση στη χώρα μας τουλάχιστον δεκατριών αλλοδαπών υπηκόων από το Πακιστάν και το Μπαγκλαντές, τη σύσταση εικονικών επιχειρήσεων στο όνομα αυτών, την απόκτηση εμπορευμάτων (κινητών τηλεφώνων και άλλων ηλεκτρονικών ειδών) με ενδοκοινοτικές συναλλαγές, με επιχειρηματικά σχήματα που αφανείς εταίροι ήταν μέλη της οργάνωσης. Μεταξύ των ανωτέρω εικονικών επιχειρήσεων ήταν και η επιχείρηση του Καθεμία από τις εν λόγω εικονικές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνταν βραχυχρόνια στο εμπόριο κινητών τηλεφώνων και άλλων ηλεκτρονικών ειδών και διαδοχικά κατά τρόπο που η παύση της δραστηριότητας της μίας συνέπιπτε με την έναρξη της επόμενης. Για την 'προσέλκυση πελατών' προέβαιναν συστηματικά στην υπερτιμολόγηση των ειδών που αποκτούσαν με ενδοκοινοτικές συναλλαγές (καθώς από

ελέγχους διαπιστώθηκε ότι η τιμή πώλησης των ειδών ήταν χαμηλότερη από την τιμή αγορά τους. Οι συσταθείσες ατομικές επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και του προμηθεύονταν εμπορεύματα από εταιρείες με έδρα σε κράτη μέλη της ΕΕ τα οποία αποστέλλονταν μέσω εταιρειών ταχυμεταφοράς σε διευθύνσεις διαφορετικές από τις δηλωθείσες έδρες αυτών και μεταπωλούνταν αποκλειστικά στην και στην Από το 2016 η εγκληματική οργάνωση δημιούργησε νέο σχήμα επιχειρήσεων πιο πολύπλοκο επιδιώκοντας τη συσκότιση τυχόν ερευνών για ΦΠΑ αποτελούμενο από τις εν λόγω εικονικές επιχειρήσεις που πραγματοποιούσαν τις εισαγωγές των εμπορευμάτων από την ΕΕ και οι οποίες μεταπωλούσαν αυτά χρεώνοντας τον ΦΠΑ σε ατομικές επιχειρήσεις των,και, ενώ από τον Μάρτιο του 2017 διατίθονταν και στις επίσης εικονικές επιχειρήσεις των και, τις οποίες επιχειρήσεις διαχειρίζονταν αφανώς εν τοις πράγμασι τα αρχηγικά μέλη του εγκληματικού δικτύου και είχαν ρόλο απομονωτή μεταξύ των ανωτέρω επιχειρήσεων και των εταιρειών στις οποίες διοχετεύονταν αποκλειστικά τα εμπορεύματα, δηλαδή την και την χρεώνοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ στα εκδιδόμενα τιμολόγια. Οι συναλλαγές μεταξύ των εν λόγω εταιρειών είχαν αλυσιδωτή μορφή καθώς κάθε εικονική επιχείρηση αποτελούσε συνδεδετικό κρίκο της δραστηριότητας της προηγούμενης με την επόμενη και εκάστη αυτών είχε ρόλο εισαγωγέα εμπορευμάτων από το εξωτερικό τα οποία μεταπωλούνταν στο εσωτερικό αποκλειστικά στις ίδιες εταιρείες που διαχειρίζονταν τα μέλη της εγκληματικής οργάνωσης εισπράττοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ. Τα μέλη που είχαν τη διεύθυνση της εγκληματικής οργάνωσης υποκρύπτονταν της πραγματικής διαχείρισης των εικονικών ατομικών επιχειρήσεων, αναλάμβαναν τη χρηματοδότηση για την απόκτηση των εμπορευμάτων και τη χρηματοδότηση της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας, επέλεγαν της προμηθεύτριες εταιρείες σε χώρες του εξωτερικού καθόριζαν τις ποσότητες, τα είδη, τις τιμές πώλησης, διαχειρίζονταν την παραλαβή των εμπορευμάτων, τους τραπεζικούς λογαριασμούς, αναλάμβαναν την υποβολή δηλώσεων στο taxisnet, την πληρωμή των ενοικίων, την προώθηση των προϊόντων, την ανάθεση σε λογιστικά γραφεία της λογιστικής παρακολούθησης των εικονικών επιχειρήσεων κλπ. Ο εν λόγω τρόπος δράσης της εγκληματικής οργάνωσης αναλύεται εκτενέστερα στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

Ο προσφεύγων ενεργούσε ως αφανής εταίρος στην επιχείρηση του και ο ρόλος του στο κύκλωμα ήταν να εντοπίζει εμπόρους που θα προμηθεύονταν εμπορεύματα από τις εταιρείες του κυκλώματος, χωρίς να έχει εμφανή σχέση με την ανωτέρω επιχείρηση.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου το σύνολο των πιστώσεων (καταθέσεων) του έτους 2015 ήταν μικρότερο των πωλήσεων όπως προέκυψαν από τα στοιχεία που υπέβαλαν τρίτοι (η επιχειρηματική οντότητα δεν είχε υποβάλει καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τα έτη 2015 και 2016). Από δειγματοληπτικό έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα διέθετε στην αγορά τα εισαχθέντα εμπορεύματα υποτιμολογημένα κατά 14,63%. Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, και για το φορολογικό έτος 2015 έχουν υποβληθεί ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και για το φορολογικό έτος 2016 δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εικονική επιχείρηση του ανήλθαν σε σύνολο αξίας για το έτος 2015 μέχρι τις 16.10.2015 στα 3.046.610,87 € και για το έτος 2016 στα 178.036,20 €, τα οποία είναι εικονικά. Οι

σχετικές φορολογικές επιβαρύνσεις (διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ) και κυρώσεις (πρόστιμα του άρθρου 7§ 3&5 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017) καταλογίστηκαν και στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο (και μέλος της ως άνω εγκληματικής οργάνωσης) στην ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση του

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των καταναλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν είχε κάποια ιδιότητα στη διαχείριση της επιχείρησης του
2. Τα ποσά που αναφέρονται ότι διαχειριζόταν η επιχείρηση είναι εξωφρενικά και δεν μπορεί να είχε τέτοια οικονομικά οφέλη δεδομένων των οικονομικών δυσχερειών που αντιμετωπίζει ο ίδιος.
3. Ο φόρος απαιτεί την αντίστοιχη ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας.
4. Ουδέν επιβαρυντικό στοιχείο έχει προκύψει για τον ίδιο στην υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α` 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α` 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν

επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 23 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα η τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1091/2013, με θέμα 'Κοινοποίηση της 525/2012 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική επιχείρηση, τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση':

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό ομόφωνα ότι:

Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή 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, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή στις από 31.7.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΕΛΠ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και

αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1091/2013, στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική επιχείρηση 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.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, 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 ημερομηνία κατάθεσης **12.9.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

- Η με αριθμό/31.7.2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορ. έτους 2015
Πρόστιμο άρθρου 7§ 3&5 του ν. 4337/2015 1.218.644,35 € (=3.046,610,87€ X 40%)
- Η με αριθμό/31.7.2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορ. έτους 2015
Πρόστιμο άρθρου 79 του ν. 4472/2017 350.360,25 € (=700.250,50€ X 50%)
- Η με αριθμό/31.7.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2015

Διαφορά φόρου	1.428.262,93 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ.	714.131,47 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	348.017,94 €
Σύνολο για Καταβολή	2.490.412,34 €

- Η με αριθμό/31.7.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2016

Διαφορά φόρου	75.868,14 €
---------------	-------------

Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ.	37.934,07 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	14.451,56 €
Σύνολο για Καταβολή	128.253,77 €

- Η με αριθμό/31.7.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. έτους 2015

Χρεωστικό υπόλοιπο	79.958,04 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ.	9.545,91 €
Σύνολο για Καταβολή	89.503,95 €

- Η με αριθμό/31.7.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. έτους 2016

Χρεωστικό υπόλοιπο	42.574,69 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ.	20.985,99 €
Σύνολο για Καταβολή	63.560,68 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.