



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 18/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1573

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ.

...../16-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αριθμ. /16-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2014, γ) της υπ' αριθμ. /16-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθμ. /16-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2016, ε) της υπ' αριθμ. /16-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, στ) της υπ' αριθμ. /16-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, ζ) της υπ' αριθμ. /16-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, η) της υπ' αριθμ. /16-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, θ) της υπ' αριθμ. /16-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 16/06/2020 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /16-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 89.738,09 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 94.000,65 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.563,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **195.302,63 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./16-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 159.182,26 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 47.754,68 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 20.191,77 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **227.128,71 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./16-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.891,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.945,50 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 607,00 ευρώ πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.093,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

δ) Με την υπ' αριθμ./16-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 64.861,12 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 32.430,56 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.739,71 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **109.031,39 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ./16-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 64.984,12 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 68.070,87 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **133.054,99 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

στ) Με την υπ' αριθμ./16-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 113.384,60 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 34.015,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **147.399,98 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

ζ) Με την υπ' αριθμ./16-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 6.980,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.094,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.074,65 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

η) Με την υπ' αριθμ./16-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 38.292,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 19.146,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **57.438,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

θ) Με την υπ' αριθμ./16-06-2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **56.692,30 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά την ως άνω φορολογική περίοδο εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, φορολογικά στοιχεία, για τα οποία δεν απέδωσε φόρο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 2859/2000.

Οι παραπάνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 16/06/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει των υπ' αριθμ./20-11-2019 και/20-11-2019 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου ήταν η διαβίβαση στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στις 18/11/2019 του με αριθμ. πρωτ./12-11-2019 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης με συνημμένη την από 12/11/2019 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/1992 και των διατάξεων άρθρου 7 ν. 4337/2015. Αφορμή του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αποτέλεσε το γεγονός ότι η, ΑΦΜ, εμφανιζόταν να εκδίδει μεγάλο όγκο φορολογικών στοιχείων χωρίς στη συνέχεια να εκπληρώνει καμία φορολογική της υποχρέωση. Από την έρευνα κρίθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση συστάθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι για την άσκηση πραγματικής επιχειρηματικής δραστηριότητας και ο προσφεύγων θεωρήθηκε ότι είναι ο πραγματικός υπόχρεος που υποκρύπτεται της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των παραπάνω εκθέσεων ελέγχου, ο προσφεύγων, με φερόμενη ως εκδότρια την ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες παροχής επιχειρηματικών συμβουλών – κατασκευή οικιστικών κτιρίων» και διεύθυνση έδρας

- Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 εξέδωσε και διακίνησε οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 282.539,87 ευρώ, τα οποία αφορούν εικονικές συναλλαγές ως προς το σύνολό τους με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον προσφεύγοντα.
- Κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 εξέδωσε και διακίνησε είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 492.976,54 ευρώ, τα οποία αφορούν εικονικές συναλλαγές ως προς το σύνολό τους με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον προσφεύγοντα.

- Κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 (και συγκεκριμένα 18/10/2015-31/12/2015) εξέδωσε και διακίνησε έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.350,00 ευρώ, τα οποία αφορούν εικονικές συναλλαγές ως προς το σύνολό τους με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον προσφεύγοντα.
- Κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 εξέδωσε και διακίνησε δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 159.550,00 ευρώ, τα οποία αφορούν εικονικές συναλλαγές ως προς το σύνολό τους με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον προσφεύγοντα.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν οι πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα έτη 2013 έως 2016, με τις οποίες καταλογίστηκαν οι διαφορές κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου, καθώς και η πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017, στο όνομα του προσφεύγοντος, ο οποίος διαπιστώθηκε ότι είναι το υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην έκδοση των εικονικών στοιχείων και όλων των συναλλαγών της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και των εκθέσεων ελέγχου καθώς και κάθε άλλης συναφούς εκτελεστής ή προπαρασκευαστικής πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση για όλες τις χρήσεις είναι απολύτως νόμιμα και πραγματικά, διότι ανταποκρίνονται σε έργα που έγιναν και για τα οποία πληρώθηκε κανονικά.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της εκδόσεως τους, καθώς ουδέποτε κλήθηκε να προβάλλει τις αντιρρήσεις του και να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς (αυτές που τυποποιούνται ρητώς στο Νόμο και στο άρθρο 62 του ν. 4174/2013) κατά της επικείμενης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων.
- Η διοίκηση ευρίσκεται, ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων επιβολής των εν λόγω προστίμων, σε ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα, έχοντας λάβει υπόψη της συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κανονικά, εξοφλήθηκαν και ως εκ τούτου καμία απολύτως ζημία για το Ελληνικό Δημόσιο και κανένα παράνομο όφελος δεν πρόέκυψε για αυτόν ούτε καμία παράνομη ωφέλεια για τους λήπτες. Ως εκ του λόγου τούτου, τα επιβαλλόμενα πρόστιμα στερούνται νομίμου ερείσματος και πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 62 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

.....

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε.:

«Άρθρο 28

“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 της έκδοσης 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.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ουδέποτε κλήθηκε να εκθέσει της απόψεις του, όπως επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2690/1999 και του άρθρου 20 του Συντάγματος.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/ 31.7.2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, άρθρο 1 περίπτωση 20, στις περιπτώσεις μερικών επιτόπιων ελέγχων διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, αρμοδιότητα σύνταξης και υπογραφής του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και της έκθεσης ελέγχου για ελέγχους που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ., καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έχουν οι υπάλληλοι αυτών που φέρουν την εντολή ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε το με αριθμ./17-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), όπως επίσης και ο ταυτάρριθμος προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, τα οποία και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο έκδοσης όλων των εικονικών φορολογικών στοιχείων, καταλογίζοντας τις φορολογικές παραβάσεις, της έκδοσης και διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων, χρησιμοποιώντας την επωνυμία της επιχείρησης «.....», όπως επίσης και τα θεωρημένα και αθεώρητα φορολογικά στοιχεία της. Εξάλλου, ο ίδιος ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε.-Κλήση προς ακρόαση, καταθέτοντας στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης το με αριθμ. πρωτ./05-11-2019 Υπόμνημα – έγγραφες εξηγήσεις επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων. Επιπλέον και στα πλαίσια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης τηρήθηκε εκ νέου η διαδικασία της κλήσης σε ακρόαση, καθώς, όπως αναφέρεται και στις οικείες έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, εκδόθηκαν τα με αριθμ./2020 και/2020 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), όπως επίσης, τα οποία και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 06/03/2020 με δικαστικό επιμελητή, στα

οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε καταθέτοντας τα με αριθμ. πρωτ./26-03-2020 και/26-03-2020 αντίστοιχα έγγραφα – αντιρρήσεις. Συνεπώς κατά τη διαδικασία του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, αλλά και από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, τηρήθηκε καθ' όλα η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας και της διαφάνειας της διοίκησης και συνακόλουθα το δικαίωμα στην προηγούμενη ακρόαση, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, καθότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997**, όπως ίσχυε, ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 55 παρ. 1 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε, ορίζεται:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική 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......»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013**, όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015:

«Άρθρο 66

.....

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου 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. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 40 του ν. 3220/2004** ορίζεται ότι:

«3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, 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.

4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζόμενων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση.»

Επειδή επιπλέον, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1091/29.4.2013**, με την οποία κοινοποιήθηκε η 525/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., «....., οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου 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 την παρ. 5 «Εικονική επιχείρηση -κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο» του με **αριθμ. πρωτ. 1506/30-01-2007** Οδηγού ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων του ΥπΟικ δίνονται σαφείς οδηγίες στα ελεγκτικά όργανα για τον τρόπο αντιμετώπισης του υποκρυπτόμενου ως ακολούθως:

«Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποίου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1093/16.04.1999, και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α΄15/28.1.2004), ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, 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, με τις Αποφάσεις του ΣτΕ 4347/2001 (τμήμα Β΄, επταμελές) και 2446/2000 (τμήμα Β΄, πενταμελές) κρίθηκε ότι φορολογική υποχρέωση έχουν αυτοτελώς και παραλλήλως τόσο ο εικονικός συναλλασσόμενος επιτηδεύματίας όσο και ο υποκρυπτόμενος, ο οποίος ασκεί την σχετική επιχείρηση. Δηλαδή, επιβάλλονται και σε βάρος των υποκρυπτόμενων οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και λοιπές, εν γένει, κυρώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013**:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, εν προκειμένω, στην από 12/11/2019 οικεία έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, η οποία συντάχθηκε για την επιχείρηση, ΑΦΜ, βάσει των υπ' αριθμ./2019 και/2019 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας και έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 Κ.Δ.Δ, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη στοιχειοθέτηση των αποδοθισών σε βάρος της ελεγχόμενης παραβάσεων.

Επειδή, όπως αναλυτικά και με πληρότητα περιγράφεται στην από 12/11/2019 οικεία έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, η εκδότρια επιχείρηση, ΑΦΜ, είναι ανύπαρκτη κατ' ουσία φορολογικά και επαγγελματικά και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, είναι εικονικά για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναγράφουν, καθώς:

- Η υπεύθυνη της επιχείρησης δεν εμφανίστηκε ποτέ να ασκεί δραστηριότητα στην ανωτέρω διεύθυνση που δηλώνει σαν έδρα, όπως προέκυψε από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε.
- Δεν αποθηκεύθηκε ποτέ και δεν διακινήθηκε κανένα εμπόρευμα, καθόσον ο χώρος οποίος δηλώθηκε ως έδρα της επιχείρησης αφορά οικία και όχι επαγγελματική εγκατάσταση με χώρο για την αποθήκευση τόσο μεγάλων ποσοτήτων υλικών, αλλά και την κατασκευή μεταλλικών ή με αλουμίνιο θυρών, όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει.
- Εμφανίζεται να συμπεριλαμβάνει στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών - τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής) υλικά και εμπορεύματα τα οποία η ίδια ουδέποτε είχε αγοράσει.
- Εμφανίζεται να παρέχει μεγάλης έκτασης υπηρεσίες, όπως καθαιρέσεις τοίχων μπάνιων, αποξηλώσεις πλακιδίων δαπέδων, επενδύσεις τοίχων, ψευδοροφές, επιχρίσματα εσωτερικών χώρων, χρωματισμοί εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες, τοποθέτηση – μεταφορά φωτοβολταϊκών πάρκων, κατασκευή μεταλλικών στεγαστρων, κατασκευή μεταλλικών πορτών κ.λ.π., χωρίς να προκύπτει ότι απασχόλησε εξειδικευμένο προσωπικό για τις ως άνω εργασίες, όπως επίσης και χωρίς να διαθέτει την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (αυτοκίνητα, πάγια, μηχανήματα κλπ.).
- Δεν αναγράφεται στα περισσότερα από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που έχουν μεταφερθεί τα εμπορεύματα, ενώ σε αυτά όπου αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας, αφορούν Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα για τα οποία δεν

προσκομίσθηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία μεταφοράς των αγαθών (φορτωτικές) ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που θα αποδείκνυε την πραγματοποίηση της μεταφοράς.

➤ Δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική της υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.

Μετά από τα παραπάνω, ο έλεγχος συνεχίστηκε για όλες τις λήπτριες επιχειρήσεις (όπως αναλυτικά αναφέρονταν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχουν δηλώσει την ελεγχόμενη ως προμηθευτή τους), και όπου κατέστη δυνατό λόγω χωρικής αρμοδιότητας, τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της με Α.Φ.Μ. κατασχέθηκαν σαν εικονικά για τα αγαθά και τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Από τα κατασχεθέντα στοιχεία, καθώς και από όσα άλλα τέθηκαν υπ' όψη του ελέγχου κατά την διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης, όπως στοιχεία εξόφλησης των παραπάνω φορολογικών στοιχείων, καταστάσεις προσωπικού (ΑΠΔ) ιδιωτικά συμφωνητικά που είχαν συνταχθεί μεταξύ των ληπτριών εταιριών και τηςμέσω του πληρεξουσίου της και προσφεύγοντος, οδήγησαν τον έλεγχο στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση, ΑΦΜ δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό, την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν αυξημένα έξοδα από λήψεις υπηρεσιών με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α.

Επειδή, ειδικότερα, διερευνήθηκε ο τρόπος εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, ο οποίος ενισχύει το συμπέρασμα του ελέγχου περί εικονικότητας αυτών. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι, στην περίπτωση των εκδοθέντων τιμολογίων προς την επιχείρηση, Α.Φ.Μ., ο έλεγχος με το υπ' αριθμ./6-9-2019 έγγραφο ζήτησε από την Δ/νση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της ALPHA BANK να τον ενημερώσει αν οι επιταγές, οι οποίες εμφανίζεται να έχουν εκδοθεί από την ως άνω εταιρεία σε διαταγή, έχουν εισπραχθεί και από ποιον. Σε απάντηση η ALPHA BANK απέστειλε με το υπ' αριθμ./23-9-2019 έγγραφό της φωτοαντίγραφα και των δύο όψεων των επιταγών εκδόσεως της επιχείρησης, από τα οποία, όπως αναφέρεται στις σελ. 11-12 της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι σε σύνολο επιταγών αξίας 634.161,41 ευρώ, τα 470.000,00 ευρώ, αφού εισπράχθηκαν από τον προσφεύγοντα επανακατατέθηκαν σε λογαριασμό της εταιρείας όπως επίσης και ποσό 76.622,91 ευρώ κατατέθηκε σε λογαριασμό του Διευθύνοντα Συμβούλου της ως άνω εταιρείας

Επειδή στην από 12/11/2019 οικεία έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης περιέχονται αναλυτικά οι ενέργειες του ελέγχου ως προς τον προσφεύγοντα, εντολοδόχο της επιχείρησης, από τις οποίες προέκυψε χωρίς αμφιβολία ότι ο προσφεύγων ήταν το πρόσωπο το οποίο εμπλέκεται ως υποκρυπτόμενος στην έκδοση όλων των φορολογικών στοιχείων, καθόσον η ελεγχόμενη

..... ήταν παντελώς αμέτοχη σε όλες τις συναλλαγές. Συγκεκριμένα στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται:

«Όπως μας διαβεβαίωσαν όλοι οι ερωτηθέντες, στο συγκεκριμένο χώρο δεν λειτούργησε ποτέ επιχείρηση με αυτή την επωνυμία και αυτή τη δραστηριότητα. Ερωτηθείς κάτοικος της περιοχής αν η ελεγχόμενη είναι γνωστή στην περιοχή και αν στο παρελθόν είχε δραστηριοποιηθεί επαγγελματικά σε κάποιο χώρο στην περιοχή της, μας ανέφερε ότι δεν γνώριζε ότι έκανε κάποια επαγγελματική δραστηριότητα και το μόνο που γνώριζε ήταν ότι διέμενε μαζί (σύντροφος) με τον κ. στην οικία που μας έχε υποδειχτεί. Η ύπαρξη σχέσης με τον κ. ενισχύεται και από το γεγονός ότι για τις εργασίες που αναλάμβανε η ελεγχόμενη επιχείρηση με σύναψη σύμβασης έργου, το ως άνω πρόσωπο ενεργούσε ως νόμιμος πληρεξούσιος διαχειριστής.

.....
Την 30-09-2019 ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με τον κ. στο τηλέφωνο προκειμένου να ερωτηθεί τι πραγματικά γνωρίζει για την κ. Μας απάντησε ότι την περίοδο εκείνη είχε συντροφική σχέση με την κ. και ότι ο χώρος στον οποίο δηλώθηκε η έδρα της επιχείρησης της κ. στην είναι ιδιοκτησίας του. Επίσης μας ανέφερε ότι διέθετε πληρεξούσιο που του είχε κάνει ή ίδια.

Σε ερώτηση αν γνωρίζει που βρίσκεται και αν μπορεί να προσέλθει στην Υπηρεσία μας η κ., μας ανέφερε ότι έχει φύγει και βρίσκεται στην χώρα της την Βουλγαρία.

Αναλυτικά από τον έλεγχο διαπιστώσαμε ότι ο εξ αρχής ήτοι την 19-03-2013 κατεύθυνε την στην συμβολαιογράφο, προκειμένου να συνταχθεί πληρεξούσιο που αφορούν την ως εντολέα και τον ως εντολοδόχο, δίνοντάς του σε γενικές γραμμές κάθε εξουσία επί παντός θέματος. Για τούτο συντάχθηκε το με αριθμό/19-3-2013 ειδικό πληρεξούσιο.

.....
Την ίδια ημέρα η ως άνω συμβολαιογράφος κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμό/19-3-2013 ειδικό πληρεξούσιο μεταξύ της με δελτίο ταυτότητας Βουλγαρίας και του κ., όπως επίσης και το αριθμό/27-01-2015 μεταξύ του ιδίου και του με αριθμό διαβατηρίου εκδόσεως Αλβανικών Αρχών.

Από τον έλεγχο προέκυψε ότι στην ίδια διεύθυνση (.....) δηλούμενη έδρα της ελεγχόμενης και οικία του κ., την ελεγχόμενη περίοδο 2013-2016 έχουν πραγματοποιήσει έναρξη δραστηριότητας με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων κ.λ.π.) ο κ. με Α.Φ.Μ. έναντι δηλωθέντος τιμήματος 1.560,00 ευρώ ετησίως, όπως επίσης και η εταιρεία με Α.Φ.Μ. με δηλωθέν τίμημα 2.400,00 ευρώ.

.....

Οι λήπτες των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων κατέθεσαν υπεύθυνη δήλωση στην Υπηρεσία μας με την οποία δηλώνουν ότι συναλλάχθηκαν αποκλειστικά και μόνο με τον και όχι με την την οποία όπως ανέφεραν δεν γνώριζαν.....»

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος καταλόγισε τις φορολογικές παραβάσεις της έκδοσης και διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο έκδοσης όλων των ως άνω φορολογικών στοιχείων, ο οποίος χρησιμοποίησε την επωνυμία της επιχείρησης «.....», όπως επίσης και τα θεωρημένα και αθεώρητα φορολογικά στοιχεία της και προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/11/2019 οικεία έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, αλλά και στις από 16/06/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης 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 24/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /16-06-2020, /16-06-2020, /16-06-2020, /16-06-2020, /16-06-2020, /16-06-2020, /16-06-2020, /16-06-2020 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Α) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

• Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	6.557,52	289.097,19	289.097,19	282.539,67
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		89.738,09	89.738,09	89.738,09

Προκαταβολή φόρου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		94.000,65	94.000,65	94.000,65
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		11.563,89	11.563,89	11.563,89
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	650,00	195.952,63	195.952,63	195.302,63

- **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		282.539,67	282.539,67	282.539,67
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		64.984,12	64.984,12	64.984,12
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		64.984,12	64.984,12	64.984,12
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		68.070,87	68.070,87	68.070,87
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		133.054,99	133.054,99	133.054,99
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

- **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	11.817,65	504.794,19	504.794,19	492.976,54
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0,03	159.182,29	159.182,29	159.182,26
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			47.754,68	47.754,68	47.754,68
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης			20.191,77	20.191,77	20.191,77
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		650,03	227.778,74	227.778,74	227.128,71

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		492.976,54	492.976,54	492.976,54
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		113.384,60	113.384,60	113.384,60
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		113.384,60	113.384,60	113.384,60
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		34.015,38	34.015,38	34.015,38
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		147.399,98	147.399,98	147.399,98
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

- Πρόστιμο άρθρου 79 ν. 4472/2014: **56.692,30 ευρώ**

Γ) Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό		30.350,00	30.350,00	30.350,00
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		7.891,00	7.891,00	7.891,00
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			3.945,50	3.945,50	3.945,50
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης			607,00	607,00	607,00
Τέλος Επιτηδεύματος			650,00	650,00	650,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			13.093,50	13.093,50	13.093,50

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ

	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		30.350,00	30.350,00	30.350,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		6.980,15	6.980,15	6.980,15
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		6.980,15	6.980,15	6.980,15
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		2.094,15	2.094,15	2.094,15
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		9.074,65	9.074,65	9.074,65
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Δ) Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

• **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	5.000,00	159.874,50	159.874,50	154.874,50
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		64.861,12	64.861,12	64.861,12
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			32.430,56	32.430,56	32.430,56
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης			11.739,71	11.739,71	11.739,71
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		650,00	109.681,39	109.681,39	109.031,39

• **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		159.550,00	159.550,00	159.550,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		38.292,00	38.292,00	38.292,00

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		38.292,00	38.292,00	38.292,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		19.146,00	19.146,00	19.146,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		57.438,00	57.438,00	57.438,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.