



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1031

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, με έδρα, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/03/2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2015-30/06/2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2015-30/09/2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/03/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2016-30/06/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2016-30/09/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

Επισημαίνεται ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δε στρέφεται **ρητά** κατά της υπ' αριθμόν/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ωστόσο στη σελ. 4 της προσφυγής ο προσφεύγων επικαλείται το συνολικό ποσό των καταλογισμών του ελέγχου (12.081.154,40 €). Ως εκ τούτου, η Υπηρεσία μας, στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης και κρίνοντας ότι αυτό έχει συμβεί εκ παραδρομής, δέχεται ότι προσβάλλεται και η εν λόγω πράξη.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.513.576,47 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 756.788,24 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 368.411,36 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **2.638.776,07 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 2.390.209,20 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.195.104,60 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 584.057,96 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **4.169.371,76 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 611.603,57 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 305.801,79 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 180.518,82 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **1.097.924,18 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/03/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 302.868,70 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 151.434,35 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **454.303,05 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/04/2015-30/06/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 281.071,23 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 140.535,62 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **421.606,85 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/07/2015-30/09/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 80.974,70 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 40.487,35 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **121.462,05 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/10/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 306.053,87 €, πλέον προστίμου άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 153.026,94 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **459.080,81 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/03/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 166.236,41 €, πλέον προστίμου άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 83.118,21 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **249.354,62 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/04/2016-30/06/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 89.100,25 €, πλέον προστίμου άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 44.550,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **133.650,38 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/07/2016-30/09/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 193.359,28 €, πλέον προστίμου άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 96.679,64 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **290.038,92 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 496.681,62 €, πλέον προστίμου άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 248.340,81 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **745.022,43 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.300.565,32 €** (= 3.251.413,29 € * 40%) διότι έλαβε διακόσια έντεκα (211) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 3.251.413,29 €.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **500,00 €** διότι δεν ανταποκρίθηκε στα υπ' αριθμόν/29-04-2020,/24-02-2021 και/20-05-2021 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών και

δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων και τα ληφθέντα στοιχεία αγορών και δαπανών.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν με βάση τα πορίσματα των από 10/11/2021 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (αριθμός εντολής/24-05-2021). Σύμφωνα με τις εν λόγω Εκθέσεις:

- από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) προέκυψαν καταθέσεις/πιστώσεις οι οποίες κρίθηκαν άγνωστης προέλευσης και καταλογίστηκαν ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ανά φορολογικό έτος ως εξής:

Φορολογικό έτος	Ποσά (€)
2015	242.550,32
2016	2.072.139,87
2017	1.853.676,00

- ο έλεγχος έλαβε πληροφοριακά δελτία από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και τη Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, σύμφωνα με τα οποία πέντε (5) από τους προμηθευτές του προσφεύγοντος βρέθηκαν να είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε συνεχείς σχετικές κλήσεις του ελέγχου και δεν προσκόμισε τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, ο έλεγχος έκρινε τα φορολογικά στοιχεία των ως άνω πέντε (5) προμηθευτών εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών και συνεπώς, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης των σχετικών αγορών/δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα. Τα σχετικά ποσά ανά φορολογικό έτος και προμηθευτή έχουν ως εξής:

Προμηθευτής	2015	2016	2017
.....	3.162.224,56	23.179,66	0,00
.....	953.925,15	0,00	0,00
.....	236.369,47	0,00	0,00
.....	0,00	3.543.667,49	0,00
.....	0,00	227.210,42	0,00
Σύνολο	4.352.519,18	3.794.057,57	0,00

- τα συνολικά ποσά καταλογισμού ανά φορολογικό έτος έχουν ως εξής:

Φορολογικό έτος	Προσαύξηση	Εικονικά	Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης	Σύνολο
2015	242.550,32	4.352.519,18	0,00	4.595.069,50
2016	2.072.139,87	3.794.057,57	0,00	5.866.197,44
2017	1.853.676,00	0,00	-497,78	1.853.178,22

- οι διαφορές που καταλογίστηκαν στον Φ.Π.Α. ανά φορολογική περίοδο έχουν ως εξής:

Φορ. Περίοδος	Εικονικά	Διαφορά δηλώσεων-βιβλίων	Σύνολο
Α' τριμ. 2015	1.422.729,82	79.260,67	1.501.990,49
Β' τριμ. 2015	1.262.519,98	0,00	1.262.519,98
Γ' τριμ. 2015	337.534,47	0,00	337.534,47
Δ' τριμ. 2015	1.329.734,91	0,00	1.329.734,91
Σύνολο 2015	4.352.519,18	79.260,67	

Φορ. Περίοδος	Εικονικά	Διαφορά δηλώσεων-βιβλίων	Σύνολο
Α' τριμ. 2016	566.946,31	0,00	566.946,31
Β' τριμ. 2016	471.411,38	0,00	471.411,38
Γ' τριμ. 2016	779.222,89	0,00	779.222,89
Δ' τριμ. 2016	1.976.476,99	0,00	1.976.476,99
Σύνολο 2016	3.794.057,57	0,00	

Φορ. Περίοδος	Εικονικά	Διαφορά δηλώσεων-βιβλίων	Σύνολο
Α' τριμ. 2017	0,00	0,00	0,00
Β' τριμ. 2017	0,00	0,00	0,00
Γ' τριμ. 2017	0,00	0,00	0,00
Δ' τριμ. 2017	0,00	0,00	0,00
Σύνολο 2017	0,00	0,00	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Παράβαση της ουσιαστικής διατάξεως του άρθρου 17 του Ν. 2690/99 (πλημμελής αιτιολογία).

2ος λόγος: Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του φόρου.

3ος λόγος: Ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα.

4ος λόγος: Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου.

5ος λόγος: Κατάχρηση-υπέρβαση εξουσίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του Ν. 4174/2013:

«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 αυτουργός 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 αυτουργός 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.

Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε

είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος πέντε (5) προμηθευτών του προσφεύγοντος από συγκεκριμένες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ (ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ), από όπου προέκυψε ότι αυτοί, αν και πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές** όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων (ως ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων) βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και των φερομένων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή ο προσφεύγων αρχικά δεν είχε προσκομίσει κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν και συγκεκριμένα, παρά τις συνεχείς οχλήσεις του ελέγχου, δεν είχε προσκομίσει ούτε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε τέσσερα (4) ντοσιέ με φορολογικά στοιχεία και στοιχεία πληρωμών, ισχυριζόμενος ότι, ανεξαρτήτως των συμπερασμάτων για τους επίμαχους πέντε (5) προμηθευτές, οι συναλλαγές είναι σε κάθε περίπτωση πραγματικές για τον ίδιο, έστω και με διαφορετικό προμηθευτή και τυγχάνει καλόπιστος λήπτης.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων αποτελούν **νέα στοιχεία**, η Υπηρεσία μας:

- απέστειλε στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/28-01-2022 Κλήση προς ακρόαση μέσω υποβολής εγγράφων απόψεων, προκειμένου αυτός να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις του.
- εξέδωσε την υπ' αριθμόν/28-01-2022 Πράξη Αναπομπής, με την οποία κρίθηκε ότι θα πρέπει ο έλεγχος να εξετάσει τα νέα στοιχεία και να διευκρινίσει κατά πόσο τροποποιείται η αρχική κρίση του. Την εν λόγω πράξη απέστειλε στον έλεγχο μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΜΠ/28-01-2022 εγγράφου της.

Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση της Υπηρεσίας μας και μάλιστα αυτή επέστρεψε στην Υπηρεσία μας ως **αζήτητη** (REGR).

Επειδή ο έλεγχος, μέσω του υπ' αριθμόν/28-02-2022 εγγράφου του (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/02-03-2022) απέστειλε στην Υπηρεσία μας Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις με ημερομηνία 28/02/2022, σύμφωνα με τις οποίες, παρά τα νέα στοιχεία, **δε διαφοροποιείται η αρχική κρίση του**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 10/11/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό αναφορικά με τα ποσά που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **15/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	1.513.576,47
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	756.788,24
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	368.411,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.638.776,07

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	2.390.209,20
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	1.195.104,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	584.057,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.169.371,76

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	611.603,57
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	305.801,79
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	180.518,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.097.924,18

Δ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/03/2015

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	302.868,70
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	151.434,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	454.303,05

Ε)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου
01/04/2015-30/06/2015

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	281.071,23
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	140.535,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	421.606,85

ΣΤ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου
01/07/2015-30/09/2015

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	80.974,70
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	40.487,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	121.462,05

Ζ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου
01/10/2015-31/12/2015

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	306.053,87
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	153.026,94
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	459.080,81

Η)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου
01/01/2016-31/03/2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	166.236,41
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	83.118,21
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	249.354,62

Θ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου
01/04/2016-30/06/2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	89.100,25
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	44.550,13
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	133.650,38

Ι)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2016-30/09/2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	193.359,28
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	96.679,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	290.038,92

ΙΑ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/12/2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	496.681,62
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	248.340,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	745.022,43

ΙΒ)2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 1.300.565,32 € (= 3.251.413,29 * 40%)

ΙΓ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2021

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 500,00 €

Σημείωση: Κατά τη στιγμή έκδοσης της παρούσας απόφασης, δεν μπορεί πλέον να καταλογιστεί πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών εικονικών φορολογικών στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2015, λαμβανομένων υπόψη των κειμένων διατάξεων περί παραγραφής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.