



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12-9-2022

Αριθμός Απόφασης: 2757

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

ΦΑΞ : 2131604567

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13.4.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/15-3-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ 3 και 5 του ν 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ...../15-3-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ 3 και 5 του ν 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις: α) με ημερομηνία θεώρησης 15.3.2022 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ Ηλιούπολης και β) την συνημμένη στην ως άνω έκθεση, ως αναπόσπαστο μέρος, με ημερομηνία θεώρησης 28.2.2013 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Επεξεργασίας κατασχεμένων για υποκρυπτόμενο πρόσωπο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Δυτ. Μακεδονίας.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13.4.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /15-3-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ 3 και 5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **463.300,08€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§ 2,3,5,7, 9,12,18 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 παρ. 1,2,3,4 & 20 του ν.2523/1997.

Ειδικότερα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Ενήργησε ως υποκρυπτόμενος, συνεργώντας στην έκδοση από την εταιρεία με Α.Φ.Μ.: πλαστών εικονικών Φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, προς την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. και την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας εικονικής συναλλαγής 926.600,15€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§ 2,3,5,7 9,12,18 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 παρ. 1,2,3,4 & 20 του ν.2523/1997.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 15.3.2022 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ. /16-7-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. με αιτία ελέγχου την επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης.

Ειδικότερα αιτία του ελέγχου ήταν η με αριθμό /2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας Τμήμα 5ο Τριμελές, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. /29.03.2013 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, με την οποία καταλογίστηκε για πρώτη φορά η ως άνω παράβαση (ύστερα από έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/νσης Δυτ. Μακεδονίας) και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, ο οποίος κρίθηκε ότι δεν είχε τηρηθεί κατά την έκδοση της αρχικής αυτής πράξης.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο λόγω επανάληψης διαδικασίας η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης έλαβε υπόψη τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/νσης Δυτ. Μακεδονίας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης 15.3.2022 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ Ηλιούπολης (σελ.2-3), η οποία περιλαμβάνει ως αναπόσπαστο μέρος την με ημερομηνία θεώρησης 28.2.2013 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Επεξεργασίας κατασχεμένων για υποκρυπτόμενο πρόσωπο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/νσης Δυτ. Μακεδονίας, το οποίο

διενήργησε τον αρχικό έλεγχο, αιτία του ελέγχου ήταν « η αριθμό Β.Μ.:...../2010 Παραγγελία Διενέργειας Επείγουσας Προκαταρκτικής Εξέτασης της κ. Εισαγγελέως Πρωτοδικών Γρεβενών, με την οποία ζητήθηκε από την Περιφερειακή Δ/ση Δυτ. Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. να διενεργήσει έλεγχο στη προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υπάρχουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και άλλων αξιόποινων πράξεων από επιχειρήσεις και πρόσωπα που συναλλάχθηκαν με αυτή. Με την Εισαγγελική Παραγγελία, διαβιβάσθηκε σχετικό προανακριτικό υλικό, το οποίο αποτελείται από συνταχθείσες εκθέσεις Ορκωτών ελεγκτών καθώς και καταθέσεις εμπλεκόμενων στην εξεταζόμενη υπόθεση.

Από την Περιφερειακή Δ/ση Δυτ. Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε εκδόθηκαν εντολές ελέγχου και πραγματοποιήθηκαν έρευνες, έλεγχοι και κατασχέσεις βιβλίων και στοιχείων τόσο στη όσο και σε εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που εμφανίζονται να συναλλάσσονται με αυτή, ώστε να συλλεχθούν όλα τα στοιχεία για την διενέργεια και ολοκλήρωση της προκαταρκτικής εξέτασης.

Από τους φορολογικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν, την επεξεργασία στοιχείων που εντοπίστηκαν, καθώς και από τις καταθέσεις εμπλεκόμενων προσώπων, προέκυψαν σημαντικά ευρήματα και ήδη έχουν καταλογιστεί φορολογικές παραβάσεις σε όσες περιπτώσεις ο έλεγχος ολοκλήρωσε τη διαδικασία.

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία των βιβλίων και στοιχείων που κατασχέθηκαν από την επιχείρηση, σε συνδυασμό με παράλληλους διασταυρωτικούς ελέγχους στις εμπλεκόμενες με αυτή επιχειρήσεις, τις έρευνες και τις σχετικές προανακριτικές πράξεις διαπιστώθηκε ότι η ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, διαφόρων εκδοτών κυρίως στις χρήσεις των ετών 2007, 2008 και 2009.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι μία από τις κύριες αιτίες ζήτησης και λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η προσπάθεια από τα εμπλεκόμενα πρόσωπα να προσδώσουν νομιμοφάνεια σε υπεξάρτηση ιδιαίτερα μεγάλων ποσών από τη, με την έκδοση και διακίνηση επιταγών σε διαταγή των φερόμενων ως εκδοτών των φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεων. Η συντριπτική πλειοψηφία των επιταγών κατέληξε σε κυκλώματα ατόμων άσχετων με τις δραστηριότητες της

Μεταξύ των προσώπων που εμπλέκονταν στην υπόθεση, των οποίων αποσπάσματα καταθέσεων περιλαμβάνονται στην παρούσα είναι και ο προσφεύγων με Α.Φ.Μ....., σύζυγος της διαχειρίστριας της επιχείρησης, ο οποίος ασκούσε με πληρεξούσιο αλλά και πραγματικά τη διαχείριση της εταιρείας, μέχρι και τον Οκτώβριο του έτους 2007, οπότε και μεταβάλλεται το ιδιοκτησιακό καθεστώς της εταιρείας (πλην όμως συνεχίζει να συνεργάζεται με τον νέο πραγματικό ιδιοκτήτη) και μέλος (τυπικά εμφανίζεται η της από την έναρξη εργασιών της τέλους Σεπτεμβρίου του 2007, η οποία ιδρύθηκε ταυτόχρονα με την πώληση της Και οι δύο εταιρείες τροφοδότησαν με εικονικά τιμολόγια τη».

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Παράβαση νόμου (εσφαλμένη ερμηνεία - πλημμελής εφαρμογή, άλλως πλάνη περί τα πραγματικά περιστατικά και νομικά δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσης).

Ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για τον καταλογισμό της παράβασης, ήτοι ότι ενήργησε ως υποκρυπτόμενος στην έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθόσον ο ίδιος δεν είναι επιτηδευματίας αλλά συνταξιούχος στρατιωτικός και ότι θα έπρεπε να του επιβληθεί το πρόστιμο της περίπτωσης ζ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν 4337/2015 που αφορά τις λοιπές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ποσού 300,00 ευρώ αντί του επιβληθέντος προστίμου του άρθρου 7 παρ 3^α του ν 4337/2015 που αφορά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Παράβαση ουσιώδους διατάξεως νόμου λόγω πλημμελούς αιτιολογίας – παντελούς αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου βάσει των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Ουδόλως αιτιολογείται η συμμετοχή του στην τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994: “Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.”

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, σε εκτέλεση της με αριθμό/2021 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας Τμήμα 5^ο Τριμελές, με την οποία ακυρώθηκε η υπ’ αριθμ./29.03.2013 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. για να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, εκδόθηκε η υπ’ αριθμ./16-7-2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ με αιτία ελέγχου την επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - κλήση προς ακρόαση άρθρ. 28 & 62 Ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ., με το οποίο εκκαλείτο να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με τη επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου εντός είκοσι (20) ημερών.

Σε συνέχεια των ανωτέρω υπομνήματος η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με το με αριθμό πρωτοκόλλου/11-02-2022 έγγραφο κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τα συνημμένα την ανωτέρω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. “ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΩΝ ΓΙΑ ΥΠΟΚΡΥΠΤΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΩΠΟ - Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)” των υπαλλήλων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας α) β) και γ) με ημερομηνία θεώρησης του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας Σ.Δ.Ο.Ε. την 28/02/2013 και εκ νέου (με νέα προθεσμία) το υπ’ αριθμ./2021 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ (άρθρ. 28 & 62 Ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ.) - κλήση προς ακρόαση και τον με αριθμό πράξης/2021 Προσωρινό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015.

Επί του ως άνω με αριθμό/2021 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ο ελεγχόμενος κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εντός της ταχθείσας προθεσμίας, δύο Υπομνήματα ως εξής:

Το με Α.Π./18-10-2021 αρχικό υπόμνημα παρατηρήσεων καθώς και το με Α.Π./01-03-2022 δεύτερο υπόμνημα παρατηρήσεων, τα οποία αφορούν τη διαχειριστική

περίοδο 01/01 - 31/12/2008, διατυπώνοντας τις αντιρρήσεις του στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού του προστίμου.

Με την ως άνω επανάληψη της διαδικασίας του παρασχέθηκε η δυνατότητα να υποβάλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του ασκώντας το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

Εν συνεχεία συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 15.3.2022 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ Ηλιούπολης, αφού λήφθηκαν υπόψη αφενός οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του διενεργηθέντος αρχικού ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/νσης Δυτ. Μακεδονίας, όπως αυτά αναφέρονται στη συνημμένη, ως αναπόσπαστο μέρος, με ημερομηνία θεώρησης 28.2.2013 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Επεξεργασίας κατασχεμένων για υποκρυπτόμενο πρόσωπο, του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/νσης Δυτ. Μακεδονίας και αφετέρου οι απόψεις του προσφεύγοντος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./15-3-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ 3 και 5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης. Όλα τα ανωτέρω επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 16.3.2022, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση επίδοσης.

Συνεπώς πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής Προστίμου τηρήθηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για τον καταλογισμό της παράβασης, ήτοι ότι ενήργησε ως υποκρυπτόμενος στην έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθόσον ο ίδιος δεν είναι επιτηδευματίας αλλά συνταξιούχος στρατιωτικός και ότι θα έπρεπε να του επιβληθεί το πρόστιμο της περίπτωσης ζ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν 4337/2015 που αφορά τις λοιπές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ποσού 300,00 ευρώ αντί του επιβληθέντος προστίμου του άρθρου 7 παρ 3^α του ν 4337/2015 που αφορά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4174/2013: 1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτοурγοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.

3.Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ 5 του ν. 4174/2013 ως ισχύει από 17-10-2015 ορίζεται ότι: « 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...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 40§3 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.

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1091/2013 κοινοποιήθηκε η με αριθμό 525/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β τμήμα) , η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων εσόδων σύμφωνα με την οποία «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού 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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση,όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 15.3.2022 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ Ηλιούπολης,καθώς και την συνημμένη στην ως άνω έκθεση, ως αναπόσπαστο μέρος, με ημερομηνία θεώρησης 28.2.2013 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Επεξεργασίας κατασχεμένων για υποκρυπτόμενο πρόσωπο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/νσης Δυτ. Μακεδονίας, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι ως προς τις εκδότριες των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρείες και και τη σχέση του προσφεύγοντος με αυτές:

1.Η δεν θεώρησε ποτέ Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών και δεν βρίσκεται καταχωρημένο στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. τέτοιο φορολογικό στοιχείο να έχει θεωρηθεί από την

2.Το ίχνος διάτρησης που υπάρχει σε κάθε φορολογικό στοιχείο δεν συμφωνεί με το ίχνος διάτρησης που χρησιμοποιούσε την περίοδο που φέρονται να διατηρήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Τα κατασχεθέντα Τ.Π.Υ. είναι πλαστά.

3.Τα φορολογικά στοιχεία δεν δηλώθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών.

4.Τα φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της

5.Δεν υπάρχει απόφαση ανάθεση κανενός έργου από την στην επιχείρηση

6. Δεν βρέθηκε κανένα εκτελεσμένο έργο από την

7.Ο Οικονομικός Διευθυντής της δηλώνει ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες.

8. Διαχειρίστρια της εκδότριας ήταν η σύζυγος του προσφεύγοντος, στην πραγματικότητα όμως τη διαχείριση ασκούσε ο προφεύγων βάσει του υπ' αριθμ. /16-03-2004 πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου Αθηνών,, όπως παραδέχεται και ο ίδιος στην χωρίς όρκο κατάθεση του στις 28-4-2011 στους υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ που προφεύγοντος διενεργούσαν τον έλεγχο της υπόθεσης. Ειδικότερα αναφέρει ότι: «Κατά το παρελθόν, μέχρι 25-10-2007 ήμουν και διαχειριζόμουν την επιχείρηση αντί της συζύγου μου Κας Εγώ ασχολούμουν με την επιχείρηση. Όπως και τώρα με την εταιρεία με Α.Φ.Μ.: και διακριτικό τίτλο εγώ ασχολούμαι με την επιχείρηση Και όχι η σύζυγος μου. Η σύζυγος μου εμφανίζονταν στις εταιρείες αντί εμού, διότι ως στρατιωτικός και συνταξιούχος δεν μπορούσα

να κάνω εγώ έναρξη επαγγέλματος. Έτσι έκανε έναρξη η σύζυγος μου και δραστηριοποιούνται εγώ αντ' αυτής.....».

9. Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν από την προς την στην χρήση 2008 είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή καθώς και πλαστά για τους κάτωθι λόγους:

-Το ίχνος διάτρησης στα Δελτία Αποστολής δεν συμφωνεί με το ίχνος διάτρησης που χρησιμοποιούσε η αρμόδια Δ.Ο. Υ. Γλυφάδας την περίοδο που φέρονται να έχουν διατρηθεί τα φορολογικά στοιχεία.

-Τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης- Δελτία Αποστολής- είναι πλαστά και δεν είναι καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

-Η αξία των φορολογικών στοιχείων είναι ταυτόσημη γεγονός που δεν συναντάται σε πραγματικές συναλλαγές.

-Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων εμφανίζεται να έχει πραγματοποιηθεί με μετρητά, κατά παράβαση του άρθρου 18§2 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ και όχι με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό ή δίγγραμμη επιταγή, γεγονός που θα καθιστούσε ανιχνεύσιμα τα πρόσωπα που υποκρύπτονται πίσω από την

-Η εμφάνιση πληρωμής με μετρητά είναι πρακτική που συναντάται συνεχώς στην εξόφληση εικονικών τιμολογίων, ιδιαίτερα τόσο μεγάλων ποσών.

-Η είναι εξαφανισμένη επιχείρηση η οποία διαχειρίζεται και χρησιμοποιείται από ία υποκρυπτόμενα πρόσωπα που αναφέρθηκαν ανωτέρω.

-Η Δεν έχει δηλώσει συναλλαγές με την επιχείρηση

-Η από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών, Δεν έχει αγορές εμπορευμάτων τα οποία «υποτίθεται» ότι πουλά στην Στην πραγματικότητα δεν έχει καθόλου αγορές και τα μόνα που εμπορεύεται είναι τα ίδια τα φορολογικά στοιχεία.

-Στις αποδείξεις πληρωμής που κατασχέθηκαν, οι υπογραφή στην θέση του «Εισπράξας» είναι η υπογραφή του υποκρυπτόμενου

-Τα Δελτία Αποστολής δεν φέρουν αριθμό κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων, μέσω των οποίων υποτίθεται ότι έχει πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

-Στα δελτία Αποστολής αναφέρεται ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε με «ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ»

-Στα βιβλία της επιχείρησης ΔΕΝ υπάρχει καταχώρηση φορτωτικής ή άλλου φορολογικού στοιχείου για την πληρωμή της μεταφορικής.

-Δεν εμφανίζεται καμία συναλλαγή με μεταφορική επιχείρηση ή μεταφορέα και δεν μας παρασχέθηκε κανένα στοιχείο που να προσδιορίζει ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή ή στοιχεία της μεταφορικής επιχείρησης.

-Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών της εκδότριας επιχείρησης δεν βρέθηκε να έχει δηλωθεί από τρίτες επιχειρήσεις ότι έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή φορτωτική προς την επιχείρηση.

10. Ο είναι το πρόσωπο το οποίο μετά τον Οκτώβριο του 2007 αναλαμβάνει τον έλεγχο της επιχείρησης , υποκρυπτόμενος πίσω από τον, τα στοιχεία του οποίου χρησιμοποιεί για πλήθος συναλλαγών.

Ως ο πραγματικός ιδιοκτήτης της επιχείρησης εμφανίζεται να πραγματοποιεί ουσιαστικά την αγορά της επιχείρησης από τον- σύζυγο της- και τον επίσης ιδιοκτήτη και διαχειριστή της στη τιμή των 18.000,00€.

Είναι και η περίοδος που η αρχίζει να λαμβάνει τα πρώτα εικονικά φορολογικά στοιχεία από την

11. Οι- σύζυγος της διαχειρίστριας- και εντοπίζονται να συνεχίζουν την διαχείριση και λειτουργία της και μετά την υποτιθέμενη πώληση της στον

- Ο αποτελεί «αχυράνθρωπο» ο οποίος εμφανίζεται επίσημα μια μόνο φορά, κατά την σύνταξη των συμβολαίων μεταβίβασης της

- Ο παρά το γεγονός ότι αναζητήθηκε σε όλη την Ελλάδα και στις γνωστές διευθύνσεις δεν εντοπίστηκε πουθενά.

- Ο δεν ασκεί καμία επιχειρηματική δραστηριότητα όπως αποδεικνύεται από τα έγγραφα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Η ατομική του επιχείρηση είναι ανύπαρκτη,

- Οι και την περίοδο που υποτίθεται ότι η μεταβιβάστηκε προς τον, χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα της, τα ασφαλίζουν με δική τους εντολή στην και την ίδια περίοδο εξακολουθούν να χρησιμοποιούν νοικιασμένα αυτοκίνητα στο όνομα της

- Από τις καταθέσεις των εμπλεκόμενων προσώπων εμφανίζεται άμεση συνεργασία και διασύνδεση μεταξύ και

- Ο είναι το πρόσωπο που εμφανίζεται ως όπως προκύπτει από τις καταθέσεις των εμπλεκόμενων προσώπων, από τις καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, από τις υπογραφές και τα στοιχεία στις οπισθογραφήσεις επιταγών της

- Ο καταθέτει χρηματικά ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό της συζύγου του, την ίδια περίοδο που έχουν εκδοθεί τα εικονικά και εικονικά- πλαστά φορολογικά στοιχεία στην και την ίδια περίοδο που ο ισχυρίζεται ότι ο του χρωστούσε χρηματικά ποσά.

- Από όλα όσα αναφέρθηκαν προκύπτει ότι η μεταβίβαση της επιχείρησης δεν ήταν πραγματική αλλά έγινε ώστε οι και να αποφύγουν τις ευθύνες τους από τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

-Με την πώληση εμφανίζουν και την παράδοση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης σε εξαφανισμένο πρόσωπο, ώστε να μην είναι δυνατός ο έλεγχος αυτών και η επιβεβαίωση των οφειλών ή παραβάσεων από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

-Μετά την μεταβίβαση σε εξαφανισμένο πρόσωπο εκδίδονται πλήθος εικονικών και εικονικών- πλαστών φορολογικών στοιχείων, πιστεύοντας ότι έχουν διαφύγει της οποιασδήποτε σύνδεσης τους με την επιχείρηση

-Από το σύνολο των στοιχείων προκύπτει ότι οι,, λόγω της παρουσίας του στην μεταβίβαση και σύνταξη της συμβολαιογραφικής πράξης και διαχειρίζονταν από κοινού την επιχείρηση, είναι τα υποκρυπτόμενα πραγματικά πρόσωπα πίσω από την επιχείρηση, ασκούν ή ασκούσαν την διοίκηση και διαχείριση της με στόχο την αποφυγή καταβολής φόρων προς το Ελληνικό Δημόσιο και την απόκρυψη της δράσης τους με ιδιαίτερα μέσα σε άμεση συνέργεια.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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 σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., 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 ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών παραπέμπουμε στις σελίδες 2 έως 58 της με ημερομηνία θεώρησης 15.3.2022 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ Ηλιούπολης, η οποία περιλαμβάνει ως αναπόσπαστο μέρος την με ημερομηνία θεώρησης 28.2.2013 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Επεξεργασίας κατασχεμένων για υποκρυπτόμενο πρόσωπο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/νσης Δυτ. Μακεδονίας, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, τόσο στον προσφεύγοντα όσο και σε όλες τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις (όπως κατασχέσεις βιβλίων και στοιχείων των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και επεξεργασία αυτών, διασταυρωτικοί έλεγχοι στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, έρευνες και σχετικές προανακριτικές πράξεις), από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της αποδιδόμενης παράβασης .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλονται ισχυρισμοί ούτε προσκομίζονται από τον προσφεύγοντα στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις: α) με ημερομηνία θεώρησης 15.3.2022 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ Ηλιούπολης και β) την συνημμένη στην ως άνω έκθεση, ως αναπόσπαστο μέρος, με ημερομηνία θεώρησης 28.2.2013 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Επεξεργασίας κατασχεμένων για υποκρυπτόμενο πρόσωπο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/νσης Δυτ. Μακεδονίας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 13.4.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. /15-3-2022 Πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Υπ' αριθμ./15-3-2022 Πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 : $926.600,15 \times 50\% = 463.300,08 \text{ €}$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.