



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.05.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1046

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου

φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο και συναυτουργό φόρος ποσού 18.727,50 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.872,75 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 13.908,58 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 34.508,83 €, κατόπιν καταλογισμού του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους

56.750,00 €, επτά (7) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., με υποκρυπτόμενο και συναυτουργό τον ίδιο.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 139.311,90 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 69.655,95 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 29.954,33 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 238.922,18 €, κατόπιν καταλογισμού του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 309.582,00 €, εξήντα ενός (61) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., με υποκρυπτόμενο και συναυτουργό τον ίδιο.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 275.023,09 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 137.511,55 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 59.133,49 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 471.668,13 €, κατόπιν καταλογισμού του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 620.587,00 €, σαράντα τεσσάρων (44) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., με υποκρυπτόμενο και συναυτουργό τον ίδιο.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 156.214,23 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 78.107,12 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 32.754,33 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 267.075,68 €, κατόπιν καταλογισμού του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 357.533,82 €, πενήντα δύο (52) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., με υποκρυπτόμενο και συναυτουργό τον ίδιο.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 13.052,51 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 6.526,25 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 19.578,76 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 56.750,00 €, των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 74.299,68 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 37.149,84 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 111.449,52 €, κατόπιν

καταλογισμού του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 309.582,00 €, των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 148.940,88 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 74.470,44 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 223.411,32 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 620.587,00 €, των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 85.808,12 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 42.904,06 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 128.712,18 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 357.533,82 €, των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.092,50 €, καθότι δεν αποδόθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του εν λόγω φόρου, ήτοι $2.185,00 \text{ €} \times 50 \% = 1.092,50 \text{ €}$ (Φ.Π.Α. στοιχείων που εκδόθηκαν από 01/01-16/10/2015).

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αφορμή του ελέγχου, ήταν προγενέστερη έρευνα των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και έδρα επί της οδού Κατερίνη, για την οποία διαπιστώθηκε ότι στα φορολογικά έτη 2014-2018 εξέδωσε εξακόσια -600- εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.681.145,26€, με υποκρυπτόμενο τον με ΑΦΜ στην έκδοση εκατόν πενήντα νέα -159- εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 727.862,55€. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επεκτάθηκε και στην εταιρία «.....» με ΑΦΜ και έδρα επί της οδού Θεσσαλονίκη, η οποία είναι άμεσα συνδεδεμένη με την «.....» καθώς έχουν την ίδια διαχειρίστρια, με ΑΦΜ Όπως προέκυψε, η «.....» εξέδωσε στα φορολογικά έτη 2015-2019 διακόσια εβδομήντα πέντε -275- εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.515.015,29€, με εμπλοκή του ως υποκρυπτόμενου.

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

- 1) Οι συναλλαγές δεν είναι εικονικές, αλλά πραγματικές.
- 2) Δεν υπήρξε ποτέ υποκρυπτόμενο πρόσωπο.

- 3) Πλημμελής η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου και το δικαιολογητικό έρεισμα των καταλογιστικών πράξεων. Ανεπίτρεπτη μεταβολή της νομικής βάσης του καταλογισμού.
- 4) Εσφαλμένη η χρήση των έμμεσων τεκμηρίων.
- 5) Παράλειψη διενέργειας ελέγχου.
- 6) Απαράδεκτος ο καταλογισμός των ίδιων παραβάσεων και στον υποκρυπτόμενο και στον φαινόμενο.
- 7) Συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπό του.
- 8) Εφαρμογή της αρχής ευμενέστερης διάταξης για πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο, έκτο και έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 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 υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «**1.** Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: ... 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, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «*1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ..., 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 Φορολογικής 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. 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 [...].».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «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 αυτουργός ή συμμετοχός. 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 συμμετοχός. 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».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1091/2013 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (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 υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**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. ... **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 15 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η άμεση ή έμμεση εμπλοκή του προσφεύγοντος σε συναλλαγές επιχειρήσεων με την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ. είτε ομολογείται από τους ίδιους τους λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της τελευταίας, είτε συνάγεται από τη συνεργασία τους είτε με τον ίδιο είτε με την εταιρία «.....», ΑΦΜ, της οποίας είναι διαχειριστής. Περαιτέρω και η εικονικότητα των συναλλαγών αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από 01.09.2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ειδικότερα:

- Η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, της οποίας διαχειριστής ήταν ο ελεγχόμενος, α) είχε πληθώρα συναλλαγών με την «.....», Α.Φ.Μ. αλλά και με την άμεσα συνδεδεμένη με αυτή επιχείρηση «.....», ΑΦΜ με διαχειρίστρια την, ΑΦΜ γεγονός που καταδεικνύει τη συνεχή συνεργασία τους και άρα και την προσωπική επαφή των διαχειριστών των επιχειρήσεων, β) τροποποίησε - μείωσε το ποσό των συναλλαγών της στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις με την «.....» για το φορολογικό έτος 2018, γεγονός από το οποίο διαφαίνεται η πρόθεσή της να αποκρύψει

στοιχεία από τον έλεγχο, γ) είχε συναλλαγές με επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την «.....», την οποία όπως προέκυψε από τον έλεγχο, σύστηνε σε αυτές συνεργώντας με αυτόν τον τρόπο στην έκδοση και διακίνηση των εικονικών φορολογικών της στοιχείων (ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο).

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, προέκυψε ότι ο, διαχειριστής της «.....» εμφανίζεται α) είτε ως υπεύθυνος της εταιρίας «.....» β) είτε ως μεσάζων που έφερνε σε επαφή τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις–πελάτες με την «.....», γ) είτε ως υπεργολάβος, με του οποίου τα μεταφορικά μέσα και το προσωπικό φέρεται να εκτελέστηκαν κάποιες κατασκευαστικές εργασίες. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μετά από εκτεταμένη έρευνα, κατέληξε στη διαπίστωση ότι ο ήταν άμεσος συνεργός της ασκούσας τη διοίκηση της «.....»,Σ κατά τη διάθεση εικονικών φορολογικών στοιχείων, με σκοπό την φοροδιαφυγή των εταιριών-ληπτών.

Η επιχείρηση «.....», φέρεται να πραγματοποιήσει πληρωμές προς την επιχείρηση «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2015-2019 συνολικού ποσού 82.920,00€ (61.680,00€+21.240,00€) τη στιγμή που το συνολικό ύψος των συναλλαγών κατά τα φορολογικά έτη 2016-2018 μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ανήλθε στο ποσό των 1.037.533,82€. Επίσης η επιχείρηση «.....» μετέφερε το ποσό των 5.900,00€ σε τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησης «.....» παρόλο που σύμφωνα με τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων η τελευταία δεν είχε απαιτήσεις. Βάσει των ανωτέρω, το ανοιχτό υπόλοιπο των συναλλαγών της «.....» με την «.....» ανήλθε στο ποσό των 954.613,82€, ιδιαίτερα υψηλό, με αποτέλεσμα οι απαιτήσεις της πρώτης από τη δεύτερη να καταστούν επισφαλείς χωρίς να έχουν λάβει κάποια μέτρα δικαστικής ή εξώδικης διεκδίκησής τους. Το γεγονός αυτό συνηγορεί στο ότι οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από την «.....», προς την «.....», δεν αφορούσαν εξόφληση πραγματικών συναλλαγών, ήτοι στην πώληση εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών από την τελευταία αλλά κάποια αμοιβή στο πλαίσιο της σύστασης του κυκλώματος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Άλλωστε ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η «.....» δεν ήταν σε θέση να παράσχει κάποια υπηρεσία ή να πουλήσει κάποιο προϊόν, παρά μόνο «εμπορεύτηκε» εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- Η «.....» έχει κάνει έναρξη εργασιών στις .../05/2015. Η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι οι κατασκευαστικές εργασίες για μη οικιστικά κτίρια (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές, ανακαινίσεις) και δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης είναι α) οι κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές, ανακαινίσεις) και β) οι υπηρεσίες διαχείρισης για κατασκευαστικά έργα.

Η επιχείρηση ουδέποτε άσκησε τη δραστηριότητά της στην έδρα της επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, όπου δεν υπήρχε καν σύνδεση ηλεκτρικού ρεύματος όπως προκύπτει από την υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου, ΑΦΜ: «Είμαι συνιδιοκτήτρια του γραφείου επί της οδού στον 4^ο όροφο

με ποσοστό 50% (από κοινού με το σύζυγό μου ο οποίος διαθέτει το υπόλοιπο 50%. Στις .../02/2015 συντάξαμε το συμφωνητικό μίσθωσης με την ως εκπρόσωπο της εταιρίας για να χρησιμοποιηθεί ως έδρα της εταιρίας με μηνιαίο μίσθωμα 100€. Η συνεργασία μας ήταν προβληματική, δεν μου κατέβαλε τακτικά τα μηνιαία μισθώματα και τα κοινόχρηστα. Ενώ της είχα χορηγήσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά για την ηλεκτροδότηση του ακινήτου ποτέ δεν μετέβη στη ΔΕΗ και δεν ηλεκτροδοτήθηκε το ακίνητο. Κατόπιν πιέσεων μου λύσαμε τη σύμβαση στις .../01/2017 και μου παρέδωσε τα κλειδιά του γραφείου.».

Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών προκύπτει ότι κατά τα φορολογικά έτη 2015-2018 οι αγορές της ανήλθαν σε χαμηλά επίπεδα, σε σχέση με τις πωλήσεις/παροχή υπηρεσιών. Παρατηρείται επομένως πλήρης αναντιστοιχία αγορών – πωλήσεων.

Δεν απασχόλησε προσωπικό για το έτος 2015, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. πρωτ. Έγγραφο της Περιφερειακής Υπηρεσίας ΕΦΚΑ.

Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ έγγραφο του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών η επιχείρηση «.....» δεν έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργων.

- Από την επισκόπηση του τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί στην τράπεζα με αριθμό IBAN προέκυψε ότι σε πολλές περιπτώσεις καταθέσεων από λήπτριες επιχειρήσεις, τις καταθέσεις αυτές διαδέχτηκαν ισόποσες αναλήψεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα με διαφορά λίγων λεπτών της ώρας.
- Η διαχειρίστρια της επιχείρησης με ΑΦΜ, ήταν διαχειρίστρια και της επιχείρησης «.....» για την οποία διαπιστώθηκε ότι στα φορολογικά έτη 2014-2018 εξέδωσε εξακόσια -600- εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.681.145,26€.
- Σε πλήθος συναλλαγών της «.....», καταδείχθηκε ως υποκρυπτόμενος και άμεσος συνεργός, ο προσφεύγων με ΑΦΜ, διαχειριστής της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ
- Συνεπώς, η «.....» είναι μια εταιρία συναλλακτικώς ανύπαρκτη καθώς, α) δεν λειτούργησε στην έδρα και στο υποκατάστημά της, β) δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, γ) δεν προέβη σε επαρκείς αγορές εμπορευμάτων, δ) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και ε) δεν απασχολούσε προσωπικό, όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω, και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.
- Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης «.....» (ΑΦΜ), ο εμφανίστηκε ως υπεύθυνος της «.....», επέλεγε τα συνεργεία, επέβλεπε τις εργασίες, υποδείκνυε τον τρόπο πληρωμής. Στο υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του ο διαχειριστής της αντισυμβαλλομένης εταιρίας «.....» (ΑΦΜ),, αναφέρει μεταξύ άλλων: «[...] Γνώρισα την, παρκάροντας το αυτοκίνητό μου στο parking και γνωρίζοντας εκεί τον κ..... Με έφερε σε επαφή με την,

....., και γνώρισα την εταιρία. Το πρώτο ιδιωτικό συμφωνητικό έγινε στα γραφεία της και τα υπόλοιπα τα έφερε ο [...]» Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο είχε επαφές με τα μέλη της εταιρίας «.....» σε τέτοιο βαθμό που να του επιτρέπεται να προσεγγίζει πελάτες της παρουσιάζοντας τον εαυτό του ως εκπρόσωπο της εταιρίας «.....» -ΑΦΜ Στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ Λαμίας υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή της αντισυμβαλλομένης εταιρίας «.....» με ΑΦΜ αναφέρονται τα εξής: «... κατά το έτος 2015 η προχώρησε σε επενδύσεις κατασκευής κτιριακών εγκαταστάσεων Για την κατασκευή των ανωτέρω επικοινωνήσα με τον κύριο, επιχειρηματία τον οποίο γνώρισα από 20ετίας και πλέον. Δούλευε στην εταιρία με την οποία είχα συνεργαστεί στο παρελθόν. Συγκεκριμένα, ήταν γαμπρός του, και ήταν ο άνθρωπο που συνεννοούμασταν για τις κατασκευές. Αργότερα οι εταίροι χώρισαν και ίδρυσαν ο καθένας τη δική του εταιρία. Ο με τον ίδρυσαν την εταιρία «.....» ΑΦΜ με τον οποίο είχαμε συνεργασία επίσης για κατασκευές σε πρατήρια και είχα μείνει απόλυτα ικανοποιημένος από την ποιότητα και το χρόνο εκτέλεσης. Ο κύριος ήταν υπεύθυνος και ο άνθρωπος που επικοινωνούσαμε τότε όπως και τώρα για συνεννόηση για τη συμφωνία και για την εκτέλεση των έργων. Με ενημέρωσε ότι τις κατασκευές αυτές θα τις αναλάβει η εταιρία του «.....», η οποία είχε μεγαλύτερη τεχνογνωσία μεταλλικών κατασκευών για λατομεία». Στην υπ' αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας υπεύθυνη δήλωση του αντισυμβαλλομένου (ΑΦΜ) επισημαίνεται: «Με το τιμολόγιο της με Νο ... και με ημερομηνία .../10/2015. Παραλάβαμε το στέγαστρο της αντλίας του υγραερίου. Ήρθε ο με συνεργείο στο οποίο υπέδειξε το σημείο για την τοποθέτηση του στεγάστρου και έφυγε. Το συνεργείο αφού τοποθέτησε το στέγαστρο, μας άφησε το τιμολόγιο και το εξοφλήσαμε μέσω τράπεζας (σας στέλνουμε την απόδειξη). Με τον είχαμε συνεργαστεί και το 2012 όπου με τιμολόγιο με αριθμό στις .../12/2012 Είχαμε παραλάβει το στέγαστρο των αντλιών βενζίνης και πετρελαίου το οποίο είχε εγκαταστήσει συνεργείο». Στην υπ' αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του, ο διευθύνων σύμβουλος της αντισυμβαλλομένης εταιρίας «.....» (ΑΦΜ),, αναφέρει τα εξής: «Ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας, ΑΦΜ, ήρθαμε σε επαφή με τον κύριο εκπρόσωπο της εταιρίας, ΑΦΜ, με τον οποίο συμφωνήσαμε για ένα μικρόεργο πρατηρίου υγρών καυσίμων στη Θεσσαλονίκης στο οποίο έγιναν διαφορετικές εργασίες και εκδόθηκαν τρία -3- διαφορετικά τιμολόγια τα οποία εξοφλήθηκαν μετρητοίς. Τα δε φορολογικά στοιχεία στάλθηκαν σε εμάς μέσω email του» Στο υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του ο διαχειριστής της αντισυμβαλλομένης εταιρίας «.....» (ΑΦΜ) μεταξύ άλλων δηλώνει τα κάτωθι: «[...] Με την ιδιοκτήτρια της εταιρίας δεν είχαμε καμία επαφή από όσο μπορώ να θυμάμαι γιατί την εταιρία αυτή την γνώριζα μέσω ατόμου που την εκπροσωπούσε και που ονομάζεται αλλά μου είναι ασαφές αν η σχέση του με την εταιρία είναι υπαλληλική ή υπεργολαβική. Όμως η σχέση με τον εν λόγω επαγγελματία είναι μακρά και

γενικά είναι γνωστός στον χώρο των πρατηρίων καυσίμων καθώς ειδικεύεται στην κατασκευή τους. [...]. Στο υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα του αντισυμβαλλομένου (ΑΦΜ) τονίζονται τα εξής: «Η συνεργασία της εταιρίας μου με την, αφορά απολυμάνσεις και απεντομώσεις πάσης φύσεως. ... Επίσης έγιναν επισκευές στις υδραυλικές σωληνώσεις όπως και αντικατάσταση στην ηλεκτρική καλωδίωση και τον ηλεκτρικό πίνακα καθώς λόγω της παλαιότητας δημιουργούνταν προβλήματα με προεκτάσεις στην ασφάλεια των εργαζομένων. Τις εργασίες διεκπεραίωναν συνήθως ένας κύριος και κάποιος αλλοδαπός και πληρώνονταν μετρητοίς μετά το πέρας της εργασίας και της προσκόμισης του τιμολογίου.». Στην υπ' αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση του αντισυμβαλλομένου (ΑΦΜ) επισημαίνονται τα εξής: «Κάλεσα στο τηλέφωνο και ζήτησα να κάνω επισκευές στο κατάστημά μου που βρίσκεται Άνω Τούμπα. Ήρθε στο κατάστημα ένας κύριος ονόματι και μου είπε πως αναλαμβάνει ανακαινίσεις ο ίδιος με συνεργάτες του. Πράγματι συμφώνησα μαζί του να κάνει κάποιες γυψοσανίδες, να περάσει πλακάκια στο πάτωμα και στο WC. Να διορθώσει κάποια ηλεκτρολογικά, να βάψει και να καθαρίσει το κατάστημα. Ήρθε στο κατάστημα ο κ. με κάποιον συνεργάτη του ονόματι και από .../11/2018 έως και παραμονές 2018 εργάστηκαν και παρέδωσαν ολοκληρωμένο το κατάστημα. Κατέβαλα τμηματικά ανά εβδομάδα τα ποσά της οφειλής με μετρητά με την πάροδο των εργασιών και με την παραλαβή του αντίστοιχου Τ.Π.Υ. μου είπε ο κύριος ότι η εταιρία που εξέδιδε το Τ.Π.Υ. ήταν της συζύγου του κ. και πως ο ίδιος ήταν συνεργάτης του κ. ήταν εργαζόμενος της εταιρίας». Η αντισυμβαλλομένη (ΑΦΜ) υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση στην οποία αναφέρει τα εξής: «Την επιχείρηση μου τη σύστησε ο κύριος υπάλληλος της και μετέπειτα της Τις εργασίες τις ανέλαβε ο ο οποίος παρουσιάστηκε ως υπεύθυνος της και ανέλαβε τις εργασίες με εργάτες αλλοδαπούς και Έλληνες. Τα τιμολόγια δεν τα εξόφλησα λόγω οικονομικής αδυναμίας. Επειδή είχα οικονομικές υποχρεώσεις απέναντί τους ο κύριος μου ζήτησε να κάνω μια εξυπηρέτηση. Συγκεκριμένα, το 2019 συναντήθηκα με κάποιον κύριο ο οποίος μου έδωσε τραπεζικές επιταγές συνολικού ποσού 20.500,00€ σε διαταγή της και οπισθογράφησης και μου ζήτησε να τις εισπράξω από την τράπεζα. Με περίμενε από έξω και του έδωσα το συνολικό ποσό. Το ίδιο συνέβη και με τον αδερφό μου για ποσό επιταγών 16.000,00€. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, από τα ανωτέρω καταδεικνύεται ότι ο προσφεύγων είναι το υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην επιχείρηση «.....», το οποίο άσκησε από κοινού με την, τη διοίκηση και διαχείρισή της.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών, πλημμελούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, μη υποκρυπτόμενου προσώπου, περί συνδρομής καλής πίστης στο πρόσωπό του, περί παράλειψης διενέργειας ελέγχου, εσφαλμένης χρήσης έμμεσων τεκμηρίων και μη ορθού καταλογισμού των ίδιων παραβάσεων στον υποκρυπτόμενο και στον φαινόμενο απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικά με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχων ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων ερείδονται οι οικείες προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 οριζόταν από 26/07/2013 έως 16/10/2015 (οπότε καταργήθηκε με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015) ότι: «**δ**) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «**1.** Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

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

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν

αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./21.10.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	18.727,50€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.872,75€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.908,58€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	34.508,83€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	139.311,90€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	69.655,95€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	29.954,33€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	238.922,18€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	275.023,09€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	137.511,55€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	59.133,49€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	471.668,13€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	156.214,23€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	78.107,12€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	32.754,33€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	267.075,68€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

Διαφορά φόρου	13.052,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	6.526,25€
Σύνολο φόρου για καταβολή	19.578,76€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	74.299,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	37.149,84€
Σύνολο φόρου για καταβολή	111.449,52€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	148.940,88€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	74.470,44€
Σύνολο φόρου για καταβολή	223.411,32€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

Διαφορά φόρου	85.808,12€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	42.904,06€
Σύνολο φόρου για καταβολή	128.712,18€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. των παραπάνω πράξεων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

Πρόστιμο	1.092,50€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.