



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02-02-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 320

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, της ίδιας Προϊσταμένης,

Γ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023 της ίδιας Προϊσταμένης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 280.965,36€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 140.482,68€ και εισφορά αλληλεγγύης 60.311,76€ ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **481.759,80€** λόγω έκδοσης (33) τριάντα τριών εικονικών τιμολογίων καθαρής αξίας 666.367,46€.

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 157.782,81€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 78.891,41€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **236.674,22€** λόγω των φόρου εκροών που προσδιορίστηκαν βάσει ελέγχου ύψους 159.928,19€ και των εισροών που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος καθώς δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Με την με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος **πρόστιμο συνολικού ποσού 3.000,00€, ήτοι 500,00€** λόγω υποτροπής επειδή δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων κατά παράβαση του άρθρου 14 του ΚΦΔ και **2.500,00€** επειδή ο προσφεύγων δεν συνεργάστηκε ως όφειλε κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία βάσει της με αρ..... εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 6 του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2017, κατόπιν του με αρ. πρωτ..... πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ Κρήτης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ευθύνη έτερων προσώπων για την διοίκηση της ατομικής επιχείρησης.

2. Έλλειψη αιτιολογίας του πορίσματος της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και σε κάθε περίπτωση, παράνομη αντιστροφή του ανατειθέμενου σε εκείνη βάρους αποδείξεως της υπόστασής αυτών.
3. Εσφαλμένος, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος ο καταλογισμός προστίμου ποσού 3.000,00€ λόγω άρνησης συνεργασίας στη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατόπιν του με αρ. πρωτ. πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου Κρήτης σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων:

1. Είναι εκδότης (33) τριάντα τριών εικονικών τιμολογίων καθαρής αξίας 606.367,46€ και ΦΠΑ 145.528,19€.
2. Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και μη αποδοθέντες φόρους για τη χρήση 2017.

Η κύρια δραστηριότητα του προσφεύγοντος είναι..... με έδρα την οδό

Ο έλεγχος απέστειλε τις με αρ. πρωτ. προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στις οποίες δεν ανταποκρίθηκε. Προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΕ. Αναζήτησε στοιχεία από καταστάσεις πελατών προμηθευτών, από αντισυμβαλλόμενους, πληροφοριακό σύστημα Taxis, λοιπές φορολογικές αρχές και υπηρεσίες όπως ΕΦΚΑ, Διεύθυνση τεχνικών έργων και τράπεζες.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου ο προσφεύγων είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησης και της ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού και αγορών δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις παροχές οικοδομικών υπηρεσιών. Εξέδωσε (33) τριάντα τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 666.367,46€ συστηματικά με σκοπό αποκόμισης χρηματικού οφέλους. Ο έλεγχος κοινοποίησε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και τις προσωρινές πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημά του, οι αιτιάσεις του οποίου δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συστάθηκε η ατομική του επιχείρηση στο όνομά του αλλά πραγματικοί εταίροι ήταν ο και οι οποίοι ασκούσαν την διοίκηση της επιχείρησής του και την είχαν υπό τον έλεγχό τους.

Επειδή, η ανωτέρω δήλωση, δεν αποτελεί απόδειξη για τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ενώ η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και η ευθύνη του προσφεύγοντος ως αυτουργού αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα των οικείων εκθέσεων ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο, χρησιμοποιεί τους δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, δήλωνε ως έδρα της επιχείρησης την κατοικία του, εισέπραττε επιταγές μερικές εκ των οποίων οπισθογραφήθηκαν από τον ίδιο, σύναπτε συμφωνητικά για και υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1091/2013 εγκύκλιο κοινοποιήθηκε η με αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμ. Β'), που έγινε δεκτή από τον Γενικό γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, 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.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε στοιχεία, που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του, και να τον απαλλάσσουν από την ευθύνη του ως αυτουργού στην έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται 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.

4. 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι από οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (6. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ) που αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις προαναφερόμενες προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε βιβλία, φορολογικά παραστατικά για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος τα οποία δεν προσκόμισε ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και δεν αντικρούει ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο έτος δήλωνε διεύθυνση οικίας αλλά και έδρα της επιχείρησής του την οδό, η οποία του είχε δωρεάν παραχωρηθεί από τον αδελφό του. Κατά την αυτοψία διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ισόγεια οικία 30 τμ με πολύ μικρή αυλή, η οποία δεν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική εγκατάσταση εκτέλεσης τεχνικών εργασιών καθώς δεν υπήρχε η δυνατότητα αποθήκευσης του τεραστίου όγκου υλικών που περιγράφονται στα τιμολόγια που αναζητήθηκαν από πελάτες του. Σύμφωνα με την εφαρμογή περιουσιακής κατάστασης Ε9 δεν διέθετε ιδιόκτητα κτίσματα, ούτε άλλα ακίνητα πλην δυο αγροτεμαχίων, με

ελαιόδεντρα (ιδιοκτησία 100% πλήρους κυριότητας) στο (1000 τμ και 800 τμ) και ποσοστό 20% σε δύο άλλα ακίνητα (οικία 31 τμ έτους 1935 στο και αγροτεμαχίου με ελαιόδεντρα 2015 τμ στο).

- Δεν κατέχει κανένα Φ.Ι.Χ., ούτε έχει μισθώσει όχημα ώστε να αιτιολογεί την ικανότητα μεταφοράς του όγκου των υλικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος TAXIS δεν είχε ποτέ στην κατοχή του αυτοκινούμενα μηχανήματα έργου και δεν ήταν κάτοχος μηχανημάτων έργου σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της δ/νσης τεχνικών έργων.
- Σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις Μ.Υ.Φ. δεν προκύπτουν στοιχεία για αγορά τεχνικού εξοπλισμού και μηχανημάτων έργου.
- Δεν είχαν υποβληθεί προσωρινές δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών στο σύστημα Taxis. Επίσης, βάσει της απάντησης του ΕΝΙΑΙΟΥ ΦΟΡΕΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ στο με αρ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου δεν είχε απασχολήσει προσωπικό ούτε είχε ένσημα την ελεγχόμενη περίοδο ούτε φαίνεται ως εργολάβος επομένως δεν είχε το απαιτούμενο εργατικό δυναμικό για την εκτέλεση του μεγάλου όγκου οικοδομικών εργασιών.
- Βάσει των στοιχείων που διέθεσαν οι τράπεζες εκ του συνολικού ποσού των 143.730,00€ των είκοσι (20) επιταγών που έλαβε ο προσφεύγων, ποσό 110.730,00€ δεν εισπράχθηκε από τον ίδιο αλλά οπισθογραφήθηκε προς επιχειρήσεις που δεν είχαν εμπορικές συναλλαγές με τον ίδιο. Στις τραπεζικές μεταφορές/καταθέσεις πιστώθηκαν ποσά στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος όμως άμεσα ή τις επόμενες ημέρες μεταφέρθηκαν τα ποσά σε λογαριασμούς τρίτων με τους οποίους δεν είχε συναλλακτικές δραστηριότητες. Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία εξόφλησης για συναλλαγές καθαρής αξίας 456.211,89€ ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου από πελάτες του οι οποίοι υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις αναμορφώνοντας τα επίμαχα ποσά των τιμολογίων.
- Η συνολική αξία των αγορών του ήταν 17.419,22€ πλέον ΦΠΑ ενώ φέρεται να έχει πουλήσει εμπορεύματα και παράσχει οικοδομικές εργασίες - υπηρεσίες αξίας 666.367,46€ πλέον ΦΠΑ, ποσά που βρίσκονται σε εμφανή δυσαναλογία.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδιδε ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.:

«Άρθρο 66

Εγκλήματα φοροδιαφυγής

.....

5.Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική

οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τις υπό κρίση συναλλαγές και τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος αφού περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα που διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο των διατάξεων των άρθρων 54, παρ. 1 δ' και παρ. 2 γ' του Κ.Φ.Δ., ήτοι 500,00€ για μη ανταπόκριση σε πρόσκληση του ελέγχου (υποτροπή) αλλά και πρόστιμο των διατάξεων των άρθρων 54, παρ. 1 ε' και παρ. 2 ε' του Κ.Φ.Δ.. ήτοι 2.500,00€ επειδή δεν συνεργάστηκε ως όφειλε κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Όμως ισχυρίζεται ότι δεν συνέτρεξαν λόγοι μη συνεργασίας καθώς δεν παρεμπόδισε τον έλεγχο με θετικές ενέργειες επικαλούμενος την με αριθμό ΔΕΔ απόφαση της υπηρεσίας μας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις», του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

....δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:
....γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,...

...ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε' [...] της παραγράφου 1,...

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 αναφέρεται ότι:

«I. ΓΕΝΙΚΑ.

... 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59).

Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης...

II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

.... 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

... δ) Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (παρ. 1 περ. ε').

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ' ...».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέπεσε στην παράβαση της παρεμπόδισης του φορολογικού ελέγχου, αλλά στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, παράβαση για την οποία επεβλήθη το επιμέρους πρόστιμο των 500,00 € λόγω υποτροπής που προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 54, παρ. 1 δ' και παρ. 2 γ' του Κ.Φ.Δ.. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και το επιμέρους πρόστιμο των 2.500,00 € διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και της Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, της ίδιας Προϊσταμένης και την τροποποίηση της Γ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023 της ίδιας Προϊσταμένης.

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

1. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

Διαφορά φόρου	280.965,36€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	140.482,68€
Εισφορά αλληλεγγύης	60.311,76€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	481.759,80€

2. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	157.782,81€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	78.891,41€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	236.674,22€

3. Η με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023 της ίδιας Προϊσταμένης.

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ, παρ. 2 περ. γ και παρ. 3 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023

Συνολικού ποσού: **500,00€**

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε, παρ. 2 περ. ε του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023

Συνολικού ποσού: **0,00€**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

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.