



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.10.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2173

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 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. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022

φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, της οποίας 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. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 2 του ν. 4987/2022 ποσού 38.863,76 €, διότι με θετικές ενέργειες υπέθαλψε και συνέργησε στη λήψη είκοσι δύο (22) μη νόμιμων (εικονικών) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τρίτα πρόσωπα (νομικά – φυσικά) άγνωστα στη φορολογική αρχή.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο που αφορά στο με αρ. πρωτ. (αριθ. εισερχ. πρωτ.) έγγραφο της ΑΡΧΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ – Α' ΜΟΝΑΔΑ. Συγκεκριμένα το ως άνω πληροφοριακό δελτίο αποτέλεσε την αιτία για την έκδοση εντολών διενέργειας ελέγχου στις οντότητες «..... - ΑΦΜ» και «..... - ΑΦΜ», για τα φορολογικά έτη 2016 - 2017, όπου διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για εικονικές επιχειρήσεις και κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στην εταιρία «..... – ΑΦΜ», η οποία έλαβε: α) στο φορολογικό έτος 2016, δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 191.865,20€, πλέον Φ.Π.Α. 46.047,63 €, έκδοσης της «..... - ΑΦΜ», και β) στο φορολογικό έτος 2017, δέκα τέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 188.297,68 €, πλέον Φ.Π.Α. 45.191,43 €, έκδοσης της «..... – ΑΦΜ» και οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 135.566,99 €, πλέον Φ.Π.Α. 32.536,08 €, έκδοσης της «..... - ΑΦΜ».

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αρ. εντολή μερικού ελέγχου, καθώς υπήρξαν υπόνοιες συμμετοχής του προσφεύγοντος στις ως άνω συναλλαγές. Από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων με θετικές ενέργειές του υπέθαλψε και συνέργησε, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 60 του ν. 4987/2022, με την οικονομική οντότητα «..... – ΑΦΜ» στη λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. συνέταξε και διαβίβασε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ την από έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης. Δεν του επιδόθηκε, πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου ή και οποιοδήποτε άλλο παρόμοιο σχετικό έγγραφο, με αποτέλεσμα να μην λάβει γνώση αυτού και συνεπώς να στερηθεί του νομοθετικά καθιερωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως.

2) Ως προς την έννοια του συνεργού κατά το άρθρο 60 του ν. 4987/2022, δεν φέρει κάποια από τις ιδιότητες των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ως εκ τούτου θα πρέπει να απαλλαγεί από κάθε ευθύνη. Τελείως αόριστα, ατεκμηρίωτα, αυθαίρετα και εντελώς απαίδευτα, η φορολογική αρχή προσπάθησε να θεμελιώσει δήθεν «συνέργειά» του στην εν λόγω υπόθεση. Δεν φέρει καμία ευθύνη δεδομένου ότι οι πράξεις που διενήργησε ήταν καθόλα νόμιμες και από καμία εξ αυτών δεν συνάγεται κάποια γνώση του περί παράνομης δραστηριότητας.

3) Η υπ' αριθ. απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία εκδόθηκε κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, αφορά τον ίδιο φορολογικό έλεγχο και την ίδια πραγματική και νομική αιτία. Συμφώνως με την ως άνω απόφαση και για τους διαλαμβανόμενους σε αυτήν λόγους, δεν του επιβλήθηκε πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2016, και συνεπώς δεν μπορεί να του επιβληθεί τέτοιο ούτε για το φορολογικό έτος 2017, καθώς πρόκειται για φορολογική περίοδο μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015, και κάθε τυχόν αντίθετη απόφαση θα οδηγούσε ευθέως σε ανασφάλεια δικαίου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, που όριζε ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως

αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 οριζόταν ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, στην υπ' αριθ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.» και ειδικότερα στην περίπτωση 28 και αναφορικά με την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων αναφέρεται ότι τα όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η εν λόγω αρμοδιότητα για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, ακόμη και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα Τμήματα Ελέγχων αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ..

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου, συντάχθηκε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε (ηλεκτρονικά) στον προσφεύγοντα στις και αναγνώστηκε την ίδια ημέρα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας τις απόψεις του με το υπ' αριθ. εισερχ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημά του, που λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή, χωρίς ωστόσο να μεταβληθεί το πόρισμα του ελέγχου.

Περαιτέρω, όπως προκύπτει και από την υπ' αριθ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ο προσφεύγων δεν ήταν απαραίτητο να επανακληθεί προς ακρόαση από τη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον το εν λόγω δικαίωμα το άσκησε ο προσφεύγων ενώπιον της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 60 του ν. 4987/2022 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. 4987/2022, ορίζεται ότι: «... **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. ...»

Επειδή, με την Ε. 2176/2021 διευκρινίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) 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». Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα. 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης. Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ). Δεν επιβάλλεται στον τρίτο πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ, εφόσον συντρέχει στο πρόσωπό του η περίπτωση αβ της παραγράφου 1α του άρθρου 54 ΣΤ ΚΦΔ, καθώς στην περίπτωση αυτή ο τρίτος τιμωρείται ως υπαίτιος της παράβασης αυτής. Ωστόσο, στον τρίτο αυτόν επιβάλλεται και πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ για τις λοιπές παραβάσεις του ΚΦΔ (ιδίως άρθρα 58 και 58Α ΚΦΔ) υπό την ιδιότητά του ως συνεργού. ... Προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 60 ΚΦΔ είναι η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων.»

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «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 συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το

στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή, 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, με το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 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, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: « 1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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, με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: « 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002).

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, στην προκειμένη περίπτωση, με την από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ γίνονται πλήρως αποδεκτές οι ελεγκτικές διαπιστώσεις και τα επιμέρους πορίσματα των φορολογικών ελέγχων, που διενεργήθηκαν, ολοκληρώθηκαν και τα πορίσματα τους αποτυπώθηκαν στις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις, στο πλαίσιο εκτέλεσης αντίστοιχων εντολών ελέγχου των εταιριών «.....», «.....», «.....» και «.....». Ειδικότερα:

- Από προγενέστερους ελέγχους που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κρίθηκε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ - με κοινή έδρα (επί της οδού, στις) και με κοινό τον μοναδικό διαχειριστή και εταίρο, - των επίμαχων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την οικονομική οντότητα «.....», με την οποία συνέργησε, κατά την έννοια του αρ. 60 ν. 4987/2022, ο προσφεύγων δεν απέκτησαν ποτέ

πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν καμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι διενήργησαν και ότι ο πραγματικός σκοπός της έναρξής τους δεν ήταν να δραστηριοποιηθούν επαγγελματικά και εμπορικά, αλλά να δημιουργήσουν μια ψευδή εντύπωση συναλλακτικά υπαρκτών επιχειρήσεων, με μοναδικό σκοπό τους να χρησιμοποιήσουν την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά τα φορολογικά έτη 2016 (έτος έναρξης και των δύο επιχειρήσεων), 2017 και 2018.

- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών των επιχειρήσεων «.....» και «.....» διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι αυτοί πιστώνονταν με καταθέσεις μετρητών κατά ένα μεγάλο μέρος από τρίτα πρόσωπα για λογαριασμό των φερόμενων πελατών αυτών των εταιριών μεταξύ των οποίων και για τη λήπτρια επιχείρηση «.....» (πληρωμές από τον προσφεύγοντα για λογαριασμό της εταιρείας «.....») με μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων προσώπων - πελατών αλλά και προσώπων που δεν σχετίζονται εμφανώς με τις εν λόγω επιχειρήσεις («.....» και «.....») και στη συνέχεια είτε διενεργούνταν μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων (νομικών ή φυσικών) μέσω εξερχόμενων εμβασμάτων ή εντολών είτε αναλήψεις μετρητών. Όπως προέκυψε από τους εν λόγω ελέγχους, το σύνολο των τραπεζικών συναλλαγών - πιστώσεων των τηρούμενων λογαριασμών τους, καθώς και των επιταγών έναντι απαιτήσεών τους, μεταφέρθηκαν κατά το μεγαλύτερο ποσοστό α) σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων (.....), β) υπαλλήλων που ενεργούσαν για λογαριασμό των εν λόγω πρακτορείων ή και γ) άμεσα στην, χωρίς να εντοπιστούν πληρωμές προς υποχρεώσεις των εταιριών «.....» και «.....» (προς προμηθευτές αγορών και δαπανών συναφών με την άσκηση της δραστηριότητάς τους). Η εμπλοκή του προσφεύγοντος στην ως άνω περιγραφόμενη διαδικασία προέκυψε με θετικές ενέργειές του, καθώς εντός του έτους 2017, διενήργησε καταθέσεις μετρητών συνολικού ύψους 276.879,57€ (πλήθος συναλλαγών 35) για λογαριασμό της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ, στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....» και καταθέσεις μετρητών συνολικού ύψους 30.130,67€ (πλήθος συναλλαγών 6) για λογαριασμό της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ, στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....».

- Ο προσφεύγων είχε απόλυτη γνώση ότι οι επιχειρήσεις «.....» και «.....» με μοναδικό διαχειριστή αυτών, τον ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες, καθώς, όπως διαπιστώθηκε, και ο ίδιος, τόσο ως μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ όσο και ως ασκών την ατομική του επιχείρηση, φέρεται να συναλλάχθηκε με τις ως άνω αναφερόμενες επιχειρήσεις, αλλά και με άλλες επιχειρήσεις στις οποίες διαχειριστής ήταν το ίδιο πρόσωπο με αυτές, δηλαδή ο, διενεργώντας συνεχείς και σε βάθος χρόνου πολυάριθμες συναλλαγές μεγάλων αξιών.

- Ο προσφεύγων, με την προσκομισθείσα υπ' αρ. πρωτ. εισερχ. Υπεύθυνη Δήλωση του, προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δηλώνει ότι, σχετικά με το χρηματοδοτούμενο επενδυτικό έργο της επιχείρησης «.....», από τον αρμόδιο φορέα (Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης), ο ίδιος, ως μοναδικός εκπρόσωπος και διαχειριστής της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ, είχε αναλάβει σχετικά με την ένταξη και υλοποίηση του εν λόγω έργου, την επίβλεψη αυτού,

με την έννοια που ο ίδιος προσδιορίζει στη σχετική δήλωσή του (υποβολή «αιτημάτων ελέγχου πιστοποίησης δαπανών», «πληρωμές» καθώς και «αυτοπρόσωπες παρουσίες του στους επιτόπιους ελέγχους»). Η ανωτέρω δήλωσή του επιβεβαιώνει το γεγονός ότι γνώριζε για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εφόσον κατά δήλωσή του συμμετείχε με θετικές ενέργειες αυτοπροσώπως σε επιτόπιους ελέγχους της υλοποίησης του εν λόγω κατασκευαστικού έργου, καθώς και στην πιστοποίηση των επίμαχων σχετικών δαπανών και στις πληρωμές αυτών, για τις οποίες όπως προέκυψε από προγενέστερους ελέγχους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διενήργησε και ο ίδιος καταθέσεις μετρητών στους αντίστοιχους τραπεζικούς λογαριασμούς των ανύπαρκτων συναλλακτικά εκδοτριών εταιριών («.....» και «.....»).

Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, συνέδραμε με θετικές ενέργειες από πρόθεση, στην τέλεση των αξιόποινων πράξεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ

Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνέργειάς του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ...»

Επειδή, στην υπ' αριθ. απόφαση της Υπηρεσίας μας που επικαλείται ο προσφεύγων αναφέρεται ότι α) για φορολογικές περιόδους μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στο φορολογούμενο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και β) δεν δύναται να επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022, καθώς αυτό επιβάλλεται για τη μη έκδοση ή την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου καθώς και για τη λήψη ανακριβών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 2 του ν. 4987/2022 όπως αναγράφεται ρητά στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, κάτω από τον πίνακα του υπολογισμού του ποσού αυτού.

Επισημαίνεται, ότι έχει προηγηθεί η έκδοση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εις βάρος της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της κύριος φόρος ύψους 77.727,50 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58^Α παρ. 2 του Ν.4987/2022 ύψους 38.863,75 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 116.591,25€.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 2 ν. 4987/2022	38.863,76€
---	------------

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.