



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01 / 04 / 2025

Αριθμός απόφασης: 900

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 ΠΟΛ1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., κατά:

- Της με αριθμό/04-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018,
- της με αριθμό/04-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2019,
- της με αριθμό/04-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- της με αριθμό/04-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθ./10-09-2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, συνεπεία διασταυρώσεων στις καταστάσεις των παρ. 3 και 4 του άρθρ. 14 του ΚΦΔ (ΜΥΦ), σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε η ύπαρξη σημαντικών αποκλίσεων, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, που ασκούσε ατομικό επάγγελμα με κύρια δραστηριότητα τις «.....», μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2019.

Η φορολογική αρχή, αρχικά κάλεσε τον ελεγχόμενο να παρέχει εξηγήσεις για τις αποκλίσεις που διαπιστώθηκαν στις καταστάσεις (ΜΥΦ) κι εκείνος προσκόμισε την με αριθ. πρωτ./10-02-2020 υπεύθυνη δήλωση του με την οποία δηλώνει άγνοια για τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις καταστάσεις (ΜΥΦ) έτους 2018 και ομοίως προσκόμισε την με αριθ. πρωτ./28-05-2020 υπεύθυνη δήλωση του περί άγνοιας του επίσης για τις συναλλαγές του έτους 2019.

Ο έλεγχος του κοινοποίησε την με αριθ. πρωτ./13-04-2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων με συνημμένη την εντολή ελέγχου καθώς και την με αριθ. πρωτ./13-04-2021 σχετική πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2018 – 2019, στην οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Ωστόσο από τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων, καθώς ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει, προέκυψε ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση 2018 εξέδωσε τριάντα εννέα (39) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 15.847,80 € και ΦΠΑ 2.060,29 € και την ελεγχόμενη χρήση 2019 εξέδωσε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 552.136,46 € και ΦΠΑ 128.955,72 €.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε το με αριθ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων και προστίμων, στα οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και κατέθεσε το με αριθ./29-10-2024 υπόμνημα του όπου κατέθεσε εγγράφως τις απόψεις του, προσκομίζοντας την με αριθ./23-07-2020 Μήνυση – Έγκληση του ίδιου και της συζύγου του ενώπιον του κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου, η οποία στρέφεται κατά του λογιστή της και κατά δημοσίου υπαλλήλου, σύμφωνα με την οποία μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε εξέδωσε ο ίδιος τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, ούτε έδωσε εξουσιοδότηση σε οποιονδήποτε για την έκδοση τους.

Ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης των ανωτέρω και καθώς προέβη σε περαιτέρω ενέργειες όπως στην αναζήτηση πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των φερόμενων πελατών του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη σχετικές εκθέσεις ελέγχου που εστάλησαν καθώς και από πληροφορίες από άλλες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και τις Διευθύνσεις Κανονιστικής συμμόρφωσης της τράπεζας (όπως αναλυτικά παραθέτει η από 04-11-2024 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 29 – 90), κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- Δεν διέθετε ιδιόκτητες, ούτε εμφανίζεται να εκμισθώνει, επαγγελματικές εγκαταστάσεις για την πραγματοποίηση των σχετικών πράξεων.
 - Δεν διέθετε κατάλληλα μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα μεταφορικά μέσα.
 - Δεν διέθετε κατάλληλο τεχνικό εξοπλισμό.
 - Σύμφωνα με τα με αρ. πρωτ./12-3-21 έγγραφο του ΕΦΚΑ – Β' Περιφερειακό τμήμα μισθωτών Ηρακλείου, η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε προσωπικό κατά τα ελεγχόμενα έτη.
 - Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά αγορών και δεν έχουν υποβληθεί οι σχετικές καταστάσεις (ΜΥΦ) προκειμένου να αιτιολογούνται οι πωλήσεις.
 - Δεν υποβλήθηκαν στοιχεία εσόδων στις καταστάσεις ΜΥΦ. Από τις δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων-πελατών της ελεγχόμενης βάσει των καταστάσεων ΜΥΦ προκύπτει ότι η καθαρή αξία των εσόδων του για την χρήση 2018 ανέρχεται σε 15.847,80 € πλέον ΦΠΑ 2.060,29 € και για την χρήση 2019 ανέρχεται σε 552.136,46 € πλέον ΦΠΑ 128.955,72 €.
 - Δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις ΦΠΑ κατά την χρήση 2018 και την χρήση 2019 υποβλήθηκε μηδενική δήλωση Α τριμήνου.
- Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος καταλήγει πως η ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, αποτελεί επιχείρηση που συστάθηκε αποκλειστικά για την έκδοση και διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς άλλους λήπτες προκειμένου να αποκομίσουν οικονομικό όφελος σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου κι ως εκ τούτου προέβη στην έκδοση των εξής καταλογιστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:
- της με αριθμό/04-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 3.328,39 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.664,20 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 209,72 €, ήτοι συνολικό ποσό **5.202,31 €**.
 - της με αριθμό/04-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία επιβλήθηκε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 261.319,53 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 130.659,77 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 51.574,75 €, ήτοι συνολικό ποσό **443.554,05 €**.
 - της με αριθμό/04-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία επιβλήθηκε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 2.060,21 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.030,11 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **3.090,32 €**.
 - της με αριθμό/04-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 128.955,74 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 64.477,87 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **193.433,61 €**.

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

- Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή καταλόγισε ως εισόδημα τα αναφερόμενα στις προσβαλλόμενες πράξεις ποσά, καθώς ουδέποτε κατείχε τέτοια εισοδήματα. Προς τούτο προσκόμισε τη με αριθ./23-07-2020 Μήνυση - Έγκλιση, του ίδιου και της συζύγου του ενώπιον του κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών, κατά του λογιστή της και του δημοσίου υπαλλήλου (που παρέλαβε την δήλωση μεταβολής εργασιών της) και κατά παντός υπευθύνου, για το έγκλημα της κατάρτισης και χρήσης πλαστού εγγράφου – πλαστογραφίας και την έκδοση πλαστών – εικονικών τιμολογίων.
- Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), του Φόρου Κύκλου Εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

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 εταιρεία, 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 Κώδικα ως ανακριβή. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της

αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ, 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 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του 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 τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, 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, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επαμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 «Δέσμευση από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων» του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016), ορίζεται ότι:

«2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στο ανωτέρω ιστορικό της παρούσας Απόφασης, για τον προσφεύγοντα που ασκούσε ατομικό επάγγελμα με κύρια δραστηριότητα τις «..... (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές και ανακαινήσεις» καθώς συνεπεία διασταυρώσεων στις καταστάσεις των παρ. 3 και 4 του άρθρ. 14 του ΚΦΔ (ΜΥΦ), διαπιστώθηκε η ύπαρξη σημαντικών αποκλίσεων, διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τις χρήσεις 2018 -2019.

Ο έλεγχος του κοινοποίησε την με αριθ. πρωτ./13-04-2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων με συνημμένη την εντολή ελέγχου καθώς και την με αριθ. πρωτ./13-04-2021 σχετική πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2018 – 2019, στην οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Ωστόσο από τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων, καθώς ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει, προέκυψε ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση 2018 εξέδωσε τριάντα εννέα (39) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 15.847,80 € και ΦΠΑ 2.060,29 € και την ελεγχόμενη χρήση 2019 εξέδωσε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 552.136,46 € και ΦΠΑ 128.955,72 €.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε το με αριθ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων και προστίμων, στα οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και κατέθεσε το με αριθ./29-10-2024 υπόμνημα του όπου κατέθεσε εγγράφως τις απόψεις του, προσκομίζοντας την με αριθ./23-07-2020 Μήνυση – Έγκληση του ίδιου και της συζύγου του ενώπιον του κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου, η οποία στρέφεται κατά του λογιστή της και κατά δημοσίου υπαλλήλου, σύμφωνα με την οποία μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε εξέδωσε ο ίδιος τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, ούτε έδωσε εξουσιοδότηση σε οποιονδήποτε για την έκδοσή τους.

Ειδικότερα για τον προσφεύγοντα ο έλεγχος προέβη στις εξής διαπιστώσεις:

- Δεν διέθετε ιδιότητες, ούτε εμφανίζεται να εκμισθώνει, επαγγελματικές εγκαταστάσεις για την πραγματοποίηση των σχετικών πράξεων.
- Δεν διέθετε κατάλληλα μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα μεταφορικά μέσα.
- Δεν διέθετε κατάλληλο τεχνικό εξοπλισμό.
- Σύμφωνα με τα με αρ. πρωτ./12-3-21 έγγραφο του ΕΦΚΑ – Β' Περιφερειακό τμήμα μισθωτών Ηρακλείου, η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε προσωπικό κατά τα ελεγχόμενα έτη.
- Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά αγορών (εξόδων) και δεν έχουν υποβληθεί οι σχετικές καταστάσεις (ΜΥΦ) προκειμένου να αιτιολογούνται οι πωλήσεις.
- Δεν υποβλήθηκαν στοιχεία πωλήσεων (εσόδων) στις καταστάσεις ΜΥΦ. Από τις δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων-πελατών της ελεγχόμενης βάσει των καταστάσεων ΜΥΦ προκύπτει ότι ο προσφεύγων για την χρήση 2018 προέβη στην έκδοση τριάντα εννέα (39) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 15.847,80 € πλέον ΦΠΑ 2.060,29 € που αναφέρονταν στην πώληση ελαιόλαδου, ενώ για την χρήση 2019 προέβη στην έκδοση εννέα (9) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 552.136,46 € πλέον ΦΠΑ 128.955,72 €, εκ των οποίων τα τέσσερα (4) εξ' αυτών αναφέρονται στην πώληση ελαιόλαδου, ενώ τα υπόλοιπα πέντε (5) αναφέρονται σε κατασκευαστικές εργασίες (τοποθέτηση πλακιδίων, δάπεδα, μονώσεις κλπ), ωστόσο αφενός η δραστηριότητα της πώλησης ελαιόλαδου, δεν έχει δηλωθεί από τον προσφεύγοντα και αφετέρου ο προσφεύγων με υπεύθυνη δήλωση του που προσκόμισε στον έλεγχο, δήλωνε πως δεν είχε καμία σχέση με το αντικείμενο της κατασκευής οικιστικών κτιρίων ή μη.
- Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των εν λόγω εκδοθέντων τιμολογίων ο έλεγχος προέβη σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες για την διερεύνηση τους, όπως στην αποστολή εγγράφων στις Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων εταιρειών, στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στις Διευθύνσεις Κανονιστικής Συμμόρφωσης των τραπεζών Πειραιώς και Εθνικής και αξιολογώντας τις σχετικές πληροφορίες που έλαβε, διαπίστωσε πως σε αρκετές περιπτώσεις μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων είναι ανεξόφλητα, μέρος αυτών φαίνεται να έχουν εξοφληθεί με επιταγές (όπου κάποιες φαίνεται να είναι οπισθογραφημένες από τον προσφεύγοντα ενώ κάποιες άλλες όχι), μεγάλο μέρος των επιταγών αυτών εμφανίζονται ως απλήρωτες, ενώ άλλες έχουν ακυρωθεί, ως αναλυτικά αναφέρει η από 04-11-2024 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 56 – 87).
- Δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις ΦΠΑ κατά την χρήση 2018 και την χρήση 2019 υποβλήθηκε μηδενική δήλωση Α' τριμήνου.

Κατόπιν των ανωτέρω δεδομένου ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελεί επιχείρηση που συστάθηκε αποκλειστικά για την έκδοση και διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς άλλους λήπτες, προκειμένου να αποκομίσουν οικονομικό όφελος σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου κι ως εκ τούτου προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν αμέτοχος στις υπό κρίση συναλλαγές που αναφέρονται στα σχετικά εικονικά τιμολόγια και ότι έχει πλαστογραφηθεί η υπογραφή του και ότι κατά βάση υφίσταται απάτη εις βάρος του.

Επειδή, ωστόσο τα θέματα διερεύνησης εξαπάτησης λόγω πλαστογράφησης που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διεπράχθησαν εις βάρος του (από τον λογιστή του και τον αρμόδιο δημόσιο υπάλληλο) και ο καταλογισμός των ποινικών ευθυνών, δεν εμπίπτουν στις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας μας αλλά στις αρμόδιες δικαστικές αρχές. Σημειώνεται ότι μέχρι την σύνταξη της παρούσας Απόφασης δεν έχει αποδειχθεί ενώπιον των αρμόδιων Δικαστηρίων ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έχει διαπραχθεί απάτη εις βάρος του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 04-11-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, και καθώς κατά το ενδικοφανές στάδιο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε νέα στοιχεία που να ανατρέπουν τα αποτελέσματα του ελέγχου, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:

- Της με αριθμό/04-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018,
- της με αριθμό/04-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2019,
- της με αριθμό/04-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- της με αριθμό/04-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019.

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

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	3.328,39
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	209,72
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	1.664,20
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	5.202,31

(ως η με αριθμό/04-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018)

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	2.060,21
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	1.030,11
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.090,32

(ως η με αριθμό/04-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018)

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	261.319,53
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	51.574,75
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	130.659,77
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	443.554,05

(ως η με αριθμό/04-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019)

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	128.955,74
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	64.477,87
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	193.433,61

(ως η με αριθμό/04-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
α/α**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.