



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04-10-2018

Αριθμός Απόφασης: 1702

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
  - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
  - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά: 1) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000 - Κώδικας Φ.Π.Α.), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** και 2) της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 –Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ. αριθ. πρωτ. .... (αρ. εσωτ. πρωτ. ....) Αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. του προσφεύγοντος ως αγρότη ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν.2859/2000, λόγω του ότι υπήρχαν σοβαρές ενδείξεις εικονικότητας κάποιων εκ των προσκομισθέντων τιμολογίων. Η επιστροφή δεν πραγματοποιήθηκε και εκδόθηκε η με αριθ. .... χειρόγραφη εντολή προσωρινού ελέγχου εν αναμονή του ελέγχου στους εκδότες των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων ..... – **Α.Φ.Μ.** ..... και ..... – **Α.Φ.Μ.** ..... Τα στοιχεία της χειρόγραφης εντολής μεταβλήθηκαν με τη μεταφορά της στο σύστημα ELENXIS και εκδόθηκε η υπ. αριθ. .... εντολή **ELENXIS**. Μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου στον εκδότη φερόμενου ως εικονικού φορολογικού στοιχείου ..... – **Α.Φ.Μ.** ..... συντάχθηκε η από ..... έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.** ....., σύμφωνα με την οποία ο ελεγχόμενος, τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2010 -31/12/2010** εξέδωσε είκοσι ένα (21) φορολογικά στοιχεία (Δ.Α. – ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ για αγορά αγροτικών προϊόντων) τα οποία ήταν εικονικά στο σύνολο τους. Μεταξύ αυτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων, το Τιμ. Αγορ. Αγρ. Προϊόντων – Δ.Α. με Αριθ. ...., προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα με την υπ. αριθ. πρωτ. .... Αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. προκειμένου να λάβει επιστροφή Φ.Π.Α. για το έτος 2010. Ο έλεγχος στον ..... – **Α.Φ.Μ.** ..... διενεργήθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** ....., η οποία συνέταξε την από ..... Έκθεση Ελέγχου, και την οποία απέστειλε στη **Δ.Ο.Υ.** ..... με το με αριθ. πρωτ. .... διαβιβαστικό της (αρ. πρωτ. εισ. .... **Δ.Ο.Υ.** .....). Στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι το Τιμ. Αγορ. Αγρ. Προϊόντων – Δ.Α. με Αριθ. ...., έκδοσης ..... – **Α.Φ.Μ.** ..... που έλαβε ο προσφεύγων και το συμπεριέλαβε στην υπ. αριθ. πρωτ. .... Αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ήταν πλαστό.

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.** ....., σε εκτέλεση της υπ. αριθ. .... εντολής ελέγχου, για τη χρήση 2010, συντάχθηκε η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου – Επιστροφής Φ.Π.Α. Αγροτών Ειδικού Καθεστώτος Άρθρων 41, 42 & 50 Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και η από ..... Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (Άρθ. 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου – Επιστροφής Φ.Π.Α. Αγροτών Ειδικού Καθεστώτος Άρθρων 41, 42 & 50 Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

(Ν.2859/2000 - Κώδικας Φ.Π.Α.), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000 - Κώδικας Φ.Π.Α.), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... μηδενίστηκε το αρχικό ποσό επιστροφής ύψους **ΕΥΡΩ 4.124,14**.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από ..... Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου (Άρθ. 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 3.749,22**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο και ένα πλαστό και εικονικό, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, παραβαίνοντας τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.1 και του άρθρου 12 παρ. 6 του Π.Δ. 186/1992. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 3.749,22, αναλύονται ως ακολούθως:

| Είδος Στοιχείου                  | Αριθ. / Ημερ/νία | Αξία      | Συντελεστής   | Σύνολο Προστίμου |
|----------------------------------|------------------|-----------|---------------|------------------|
| Τιμ. Αγορ. Αγρ. Προϊόντων – Δ.Α. | .....            | 21.146,40 | 10%           | 2.114,64         |
| Τιμ. Αγορ. Αγρ. Προϊόντων – Δ.Α. | .....            | 16.345,80 | 10%           | 1.634,58         |
|                                  |                  |           | <b>Σύνολο</b> | <b>3.749,22</b>  |

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../..... ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες: 1) με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000 - Κώδικας Φ.Π.Α.), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** και 2) με αρ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., για τους παρακάτω λόγους:

1. Είχε παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης να εκδώσει το 2018 τις

προσβαλλόμενες πράξεις, διότι αφορούν τη χρήση 2010.

2. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία.
3. Ο έλεγχος κακώς στηρίζεται στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. .... που αφορά τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων διότι αφενός δεν έλαβε υπό όψη τα στοιχεία του λήπτη αυτών - προσφεύγοντα και αφετέρου οι πράξεις που εκδόθηκαν βάσει της έκθεσης αυτής έχουν ακυρωθεί, λόγω παραγραφής, βάσει απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.
4. Τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά
5. Οι στρεμματικές αποδόσεις στις οποίες βασίζεται ο έλεγχος είναι εσφαλμένες και ανακριβείς όπως φαίνεται και από τις αποδόσεις που αναφέρονται στην ιστοσελίδα [www.argonews.gr](http://www.argonews.gr).

#### Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

**Επειδή** στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφοι 1 & 4 του Ν.2234/1994 ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2234/1994 ορίζεται ότι: 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -

Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

**Επειδή**, "Συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ( ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017 ) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της

περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....».

**Επειδή με την ΠΟΛ.1052/15.3.2007 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων” διευκρινίστηκε, σχετικά με το πεδίο εφαρμογής της [περίπτωσης β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84](#) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ότι με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου εντός δεκαετίας και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.**

**Επειδή,** ο προσφεύγων είχε υποβάλει την υπ. αριθ. .... Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2011, εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2010 έως 31/12/2010.

**Επειδή,** η **Δ.Ο.Υ.** .... έλαβε γνώση ότι τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία χρήσης 2010 και έκδοσης ..... – **Α.Φ.Μ.** .... είναι εικονικά με την έκδοση της από ..... Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.** .... που διενεργήθηκε στον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, βήμα που ήταν απαραίτητο να ολοκληρωθεί, λόγω της πολυπλοκότητας της υπόθεσης προκειμένου να είναι βέβαιη η φορολογική αρχή ότι τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα πορίσματα της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου

Προστίμου Κ.Β.Σ. συμπληρωματικά στοιχεία και συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής όσο αφορά την έκδοση της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις εισοδήματος και προστίμων Κ.Β.Σ., παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας καθώς υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία.

**Επειδή**, η **Δ.Ο.Υ.** ..... έλαβε γνώση ότι τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία χρήσης 2010 και έκδοσης ..... – **Α.Φ.Μ.** ..... είναι πλαστά με την λήψη στις ..... της από ..... Έκθεσης Ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** ..... εντός της πενταετίας και συνεπώς ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής μέχρι τον προβλεπόμενο στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου ως άνω νόμου πενταετή χρόνο παραγραφής. Συνεπώς, η ως άνω έκθεση δε δύναται να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε., εφόσον είχε περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας, εφόσον η φορολογική αρχή δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και περαιτέρω δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν τα προβλεπόμενα στο νόμο αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης για τον καταλογισμό των παραβάσεων της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Βάσει των ανωτέρω, με τη με αρ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο μόνο για τη λήψη του Τιμ. Αγορ. Αγρ. Προϊόντων – Δ.Α. με Αριθ. .... εικονικού φορολογικού στοιχείου, αξίας ΕΥΡΩ 21.146,40, έκδοσης ..... – **Α.Φ.Μ.** ..... για το οποίο υπήρχαν συμπληρωματικά στοιχεία, μετά την πενταετία.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του [άρθρου 57](#) του ν. [2859/2000](#) ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ, καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α΄) του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

**Επειδή**, με την **απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το

νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

**Επειδή**, με την απόφαση **2932/2017** του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

**Επειδή** σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

**Επειδή** περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, για τη διαχειριστική περίοδο 2010, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής, και του άρθρου 9, παρ. 5 του Ν.2523/1997, δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση, παρά του ότι συντρέχει περίπτωση συμπληρωματικού στοιχείου, δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου που θα δικαιολογούσε την επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των εκάστοτε περαιώσεων, που εξομοιούνται με οριστικό φύλλο ελέγχου, εφόσον εξαιρείται από αυτές ως αγρότης ειδικού καθεστώτος (μη επιτηδευματίας-μη υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2016, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

#### Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

**Επειδή**, οι στρεμματικές αποδόσεις στις οποίες βασίζεται ο έλεγχος δεν είναι αυθαίρετες, ούτε στηρίζονται στα αναγραφόμενα σε μία τυχαία ιστοσελίδα, αλλά όπως αναφέρεται αναλυτικά στην ενότητα 5.9 «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΩΝ» της από ..... Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. .... με ελεγχόμενο τον ..... – Α.Φ.Μ. ...., στηρίζονται στο υπ. αρ. .... έγγραφο της Δ/νσης Αγροτικής Οικονομίας σύμφωνα με το οποίο στο Νομό ....., το 2010, η μέση στρεμματική απόδοση ήταν για ενσίρωση καλαμποκιού 6.000 κιλά ανά στρέμμα και για καλαμπόκι 1.100 κιλά ανά στρέμμα. Συνεπώς οι στρεμματικές αποδόσεις στις οποίες βασίζεται ο έλεγχος είναι ακριβείς και πλήρως τεκμηριωμένες.

#### Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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.....».

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου ....».

**Επειδή,** στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

**Επειδή,** στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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**, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....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**, στο 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**, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός

χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, το γεγονός ότι με την υπ' αριθ. .... απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης έγινε μερικώς δεκτή η υπ' αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανής προσφυγή του ..... – **Α.Φ.Μ.** ...., εκδότη των επίμαχων τιμολογίων και ακυρώθηκε α) η με αριθ. .... /..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., β) η με αριθ. .... /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και γ) η με αριθ. .... /..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .... που επιβλήθηκαν εις βάρος του, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου και επικυρώθηκε η με αριθ. .... /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ασφαλιστικής εισφορά υπέρ Ε.Λ.Γ.Α., με κανένα τρόπο δεν έχει τεθεί σε αμφισβήτηση το πόρισμα της από ..... Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.** ...., με ελεγχόμενο τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων ..... – **Α.Φ.Μ.** ...., βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προαναφερόμενες πράξεις.

**Επειδή**, η από ..... Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.** ...., με ελεγχόμενο τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων ..... – **Α.Φ.Μ.** .... ως δημόσιο έγγραφο που έχει συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Κ.Δ.Δ., αποτελεί πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτό, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον το έγγραφο αυτό προσβληθεί ως πλαστό.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη μόνο στην αποδοχή του πορίσματος της από ..... Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.** ...., με ελεγχόμενο

τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., στο οποίο διαπιστώνεται, τεκμηριώνεται και αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων έλαβε από τον προαναφερόμενο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, αλλά προέβη και σε ίδιες ελεγκτικές επαληθεύσεις λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην ενότητα «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου – Επιστροφής Φ.Π.Α. Αγροτών Ειδικού Καθεστώτος Άρθρων 41, 42 & 50 Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και στην ενότητα «ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΙΤΗΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ» της από ..... Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου (Άρθ. 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015). Συνεπώς, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου έκδοσης ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., δεν είναι αυθαίρετος, αφού όλες οι προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα.

### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. .... /..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ** ....., καθώς και: α) την ακύρωση της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000 - Κώδικας Φ.Π.Α.), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., λόγω παραγραφής και β) την τροποποίηση της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., λόγω παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να επιβάλει πρόστιμο για τη λήψη του πλαστού – εικονικού φορολογικού στοιχείου έκδοσης ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., **καθαράς αξίας ΕΥΡΩ 16.345,80.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

|                                                       |                 |
|-------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010</b> |                 |
| <b>Πρόστιμο / (21.146,40 X 10%)</b>                   | <b>2.114,64</b> |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                            | <b>2.114,64</b> |

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**Σημείωση :**

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.