



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24-05-2018

Αριθμός Απόφασης: 1063

**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

**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 της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7, παρ. 3 & 5, του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** και της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, 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 της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της με το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ.** το από Δελτίο Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για την προσφεύγουσα στο οποίο αναφερόταν ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτης ενός τουλάχιστον μερικώς εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, στο πλαίσιο της δράσης, εκδόσεως από την εταιρία – Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α., με στοιχεία και συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Στο, που διενέργησε τον αρχικό έλεγχο, περιήλθαν αρχικά οι με αριθ. και συσχετιζόμενες Παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, με τις οποίες εντέλλονταν η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για διαπίστωση ή μη τέλεσης αδικημάτων (πλημμελημάτων/κακουργημάτων), ύστερα από την με αριθ. πρωτ. αναφορά της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία και σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτές, πιθανολογούνταν έντονα η διάπραξη απάτης από συγκεκριμένα πρόσωπα μέσω της υποβολής πανομοιότυπων μεταξύ τους επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013 (.....,,) και συνακόλουθης έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να εξαπατηθεί ο ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων (Κ. Τ. Π. Α.Ε.) δια της εκταμίευσής των σχετικών επιχορηγήσεων.

Στην πρώτη από τις ανωτέρω παραγγελίες γινόταν ευθεία αναφορά σε τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο (.....,), οι οποίες είχαν υποβάλει προς την έναν δυσανάλογα μεγάλο αριθμό αιτημάτων αξιολόγησης-έγκρισης, ολοκλήρωσης και εκταμίευσης στο πλαίσιο των δράσεων, και για λογαριασμό ελληνικών επιχειρήσεων - πελατών τους, οι παρασχεθείσες από αυτές υπηρεσίες όπως εμφανίζονταν στα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν τυποποιημένες και πανομοιότυπες μεταξύ τους, είχαν τις ίδιες σχεδόν τεχνικές αδυναμίες/αστοχίες στην τεκμηρίωσή τους και όπου ως καταθέτες κατά την εξόφληση των σχετικών τιμολογίων από τις ελληνικές επιχειρήσεις εμφανίζονταν στην πλειονότητα των περιπτώσεων τα ίδια πάντα πρόσωπα, που δεν είχαν καμία σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές, αλλά για τα οποία πιθανολογούνταν ότι

αποτελούσαν μέλη του ίδιου κυκλώματος εξαπάτησης των αρχών για την εκταμίευση τελικά των σχετικών κονδυλίων.

Κατόπιν της λήψης του προαναφερόμενου Δελτίου Πληροφοριών, της, εκδόθηκε κατά της προσφεύγουσας η υπ. αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.**

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και του Ν.2523/1997, σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής μερικού ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, συντάχθηκαν, η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 του Ν.2523/1997) και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7, παρ. 3 & 5, του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7, παρ. 3 & 5, του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 6.000,00**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 5, 18 παρ. 1, 2, 9, 19 παρ. 1, 24 παρ. 3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των διατάξεων του άρθρου 19, παρ. 4, του Ν.2523/1997. Το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 3, περ. γ', του Ν.4337/2015.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος **ΕΥΡΩ 12.230,94**.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 του Ν.2523/1997) ήταν η έκδοση, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 600,00**. Τα ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1. Δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1β του Ν.2859/2000, όπως ισχύει, δήλωση μεταβολών – μετάταξης, με την οποία να δηλώνει την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2859/2000.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο ΕΥΡΩ 300,00.

2. Δεν υπέβαλε τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 5δ του Ν.2859/2000, όπως ίσχυε, ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1,2 και 12 του Ν.2859/2000, κατά το ημερολογιακό τρίμηνο 01/10/2011 – 31/12/2011 (ΠΟΛ. 1091/2003).

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο ΕΥΡΩ 300,00.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997 ήταν η έκδοση, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 3.450,00**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Διενεργήθηκε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 και των υπουργικών διατάξεων, που ορίζουν τη διαδικασία επιστροφής αυτής ή αγόρασε αγαθά ή υπηρεσίες με απαλλαγή, κατά εφαρμογή διαδικασίας που προβλέπει την καταβολή του φόρου από τον αγοραστή αντί του πωλητή

(ΠΟΛ.2869/1987) όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του.

Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και είναι ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή, δηλαδή ΕΥΡΩ 3.450,00 (6.900,00 X 50%).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7, παρ. 3 & 5, του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** και με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1.- Δεν είναι αληθές, ότι έλαβε και καταχώρισε «μερικώς» εικονικό τιμολόγιο, ήτοι το αριθμ., εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία, **με ΑΦΜ**, διότι το τιμολόγιο αυτό περιγράφει και ανταποκρίνεται σε πραγματική συναλλαγή, έχει παραλάβει και χρησιμοποιήσει το έργο που περιγράφει, ενώ κατέβαλε πράγματι και το τίμημα. Τόσο το έργο, όσο και την καταβολή πιστοποίησαν αρμόδια όργανα ελέγχου της επενδύσεως. Τα παραπάνω πραγματικά περιστατικά αποδεικνύονται από τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας και όσα έγγραφα έχει ήδη εισφέρει στον έλεγχο. Αποδεικνύεται μάλιστα και η καταβολή του τιμήματος με τραπεζική κατάθεση.

2.- Η εκδότρια εταιρία του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου είχε έδρα στη, οπότε μόνη της υποχρέωση ήταν η επιβεβαίωση της φορολογικής της προσωπικότητας και η παράδοση του έργου. Το έργο, όπως προαναφέρθηκε, παραδόθηκε και ελέγχθηκε πριν την εκταμίευση της επιχορήγησης από αρμόδια ελεγκτικά όργανα. Συνεπώς ήταν καλόπιστη κατά την συναλλαγή, με δεδομένο ότι είχε προηγουμένως ελεγχθεί η φορολογική ταυτότητα της εταιρίας.

3.- Ενώ στο Σημείωμα Διαπιστώσεων της αποδίδεται η πράξη «λήψης και καταχώρισης μερικώς εικονικού τιμολογίου», εν τούτοις το τιμολόγιο χαρακτηρίζεται εικονικό σε όλη του την αξία, χωρίς αναφορά σε αναγραφόμενη αξία, η οποία κατά ένα τμήμα της είναι «εικονική».

4.- Κατά το χρόνο της συναλλαγής (.....2011) το δημόσιο είχε το βάρος αποδείξεως των ισχυρισμών του. Με το παρατιθέμενο στο Σημείωμα Διαπιστώσεων

περιεχόμενο του Δελτίου Πληροφοριών κανένα ισχυρισμό δεν αποδεικνύει, αφού σ' αυτό δεν γίνεται αναφορά στην επιχείρησή της, ούτε στον Α.Φ.Μ. της.

5.- Οι αντιφατικοί ισχυρισμοί των παραπάνω πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου αποδεικνύουν το αληθές των ισχυρισμών της. Ειδικότερα:

5α.- Στην αριθμ. πράξη αναφέρεται σε «μερικώς εικονικό στοιχείο», ενώ το πρόστιμο υπολογίζεται σε ολόκληρη την αξία του.

5β.- Στην αριθμ. πράξη αναφέρεται σε λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου «το οποίο ενόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του».

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

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

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 άρθ. 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, για τον Κ.Β.Σ., το Φ.Π.Α. και το Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997) διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος, όπως αυτός παρουσιάζεται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο οποίος βέβαια έλαβε υπόψη του και αποδέχθηκε τα πορίσματα του από Δελτίου

Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για την προσφεύγουσα της, στο οποίο διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτης ενός τουλάχιστον μερικώς εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, στο πλαίσιο της δράσης, εκδόσεως από την εταιρία – Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α., με στοιχεία και συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Επειδή, από τον έλεγχο της εξόφλησης του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου διαπιστώθηκε ότι: α) η εξόφληση του έγινε με δύο καταθέσεις στην τράπεζα που διενήργησε ένα άτομο για το οποίο δεν προέκυψε αποδεικτικό στοιχείο επαφής ή σχέσης εξαρτημένης εργασίας ή οποιασδήποτε συνεργασίας επαγγελματικής ή μη με την προσφεύγουσα, β) δεν προκύπτει ούτε προσκομίστηκε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο το οποίο να δικαιολογεί την προέλευση του χρηματικού ποσού, γ) δεν υπάρχουν αντίστοιχες χρεώσεις – αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας της προσφεύγουσας που να δικαιολογούν τις συγκεκριμένες καταθέσεις μετρητών και δ) τα έσοδα της προσφεύγουσας για το κρινόμενο διάστημα δε δικαιολογούν την ύπαρξη στο ταμείο τέτοιου χρηματικού ποσού. Βάσει των ανωτέρω, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στο από Δελτίου Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για την προσφεύγουσα της, ότι ο εκδότης του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, ο οποίος διαπιστώθηκε ότι είχε εκδώσει πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων σε Ελληνικές επιχειρήσεις, κατασκεύαζε στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων, ορθώς ο έλεγχος αμφισβήτησε την εξόφληση του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου από την προσφεύγουσα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές από, οικείες εκθέσεις ελέγχου όσο και το από Δελτίου Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για την προσφεύγουσα της, τα πορίσματα του οποίου γίνονται αποδεκτά από τον έλεγχο, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα του υπό εξέταση φορολογικού στοιχείου και συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν

λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, `` Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς 8 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.`` «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... Δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕφΑθ 461/2013).

(ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ίδια λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι ότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξε αυτήν, διότι η εξόφληση του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου δεν έγινε με έμβασμα μέσω τραπέζης, αλλά με καταθέσεις μετρητών στον τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησης που εξέδωσε το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο, από άτομο που δεν είχε καμία σχέση με την προσφεύγουσα, χωρίς να έχει προηγηθεί σχετική εγγραφή ανάληψης μετρητών στα βιβλία της προσφεύγουσας και χωρίς να έχει στη διάθεση της η προσφεύγουσα τα απαιτούμενα ποσά στο ταμείο για να εξοφλήσει το τιμολόγιο στην υπό έλεγχο περίοδο, ούτε προσκομίστηκε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο το οποίο να αιτιολογεί την προέλευση του χρηματικού ποσού. Συνεπώς, η απλή επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας ότι αφενός είχε ελεγχθεί η φορολογική ταυτότητα της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας και ότι το έργο παραδόθηκε και ελέγχθηκε πριν την εκταμίευση της επιχορήγησης από αρμόδια ελεγκτικά όργανα, δεν μπορούν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου που διακρίνεται για την ακρίβεια και την πληρότητα του. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης εκ μέρους της προσφεύγουσας.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, τόσο στο υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όσο και στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) αναγράφεται ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, περ. γ' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το

40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, στην προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολή Προστίμου Άρθρου 7, παρ. 3 & 5, του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, αναγράφεται ότι η παράβαση που διαπιστώθηκε είναι η προσφεύγουσα έλαβε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο και το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, περ. γ' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, που αναφέρεται στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων «όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω η διαπιστωθείσα παράβαση είναι η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, ορθώς δεν αναγράφεται πουθενά το ύψος της εικονικής αξίας, αφού το ύψος της αξίας αυτής δεν μπορεί να προσδιοριστεί.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 των παραγράφων 1 και 4, του άρθρου 84, του Ν.2238/1994 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 των παραγράφων 1 και 2, του άρθρου 57, του Ν.2859/2000 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.....

2. «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 9 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με βάση τη ανωτέρω νομοθεσία διαπιστώνεται, ότι ο έλεγχος στην προσφεύγουσα από τη Φορολογική Αρχή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 έπρεπε να ολοκληρωθεί εντός πενταετίας ήτοι μέχρι τις 31/12/2017 και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις/2017, η Φορολογική Αρχή ενήργησε εντός των χρονικών ορίων που είχε, βάση της κείμενης νομοθεσίας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 28, του Ν.4174/2013 ορίζεται 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, μέσα στα πλαίσια του ελέγχου εκδόθηκε το με αρ. Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο περιελάμβανε τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου Φ.Π.Α. και προστίμων Φ.Π.Α και Κ.Β.Σ., ο οποίος ήταν πλήρως αιτιολογημένος, δίνοντας δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και προστίμων, τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα από το άρθρο 20 παρ. 1 του Ν.4174/2013, η δε προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. γραπτό υπόμνημα με τις απόψεις τις σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Σχετικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, περ. γ' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, στην προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολή Προστίμου Άρθρου 7, παρ. 3 & 5, του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, αναγράφεται ότι η παράβαση που διαπιστώθηκε είναι η προσφεύγουσα έλαβε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο και το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε προσδιορίστηκε

σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, περ. γ' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, που αναφέρεται στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων «όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία».

Επειδή, με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 3.450,00**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Διενεργήθηκε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 και των υπουργικών διατάξεων, που ορίζουν τη διαδικασία επιστροφής αυτής ή αγόρασε αγαθά ή υπηρεσίες με απαλλαγή, κατά εφαρμογή διαδικασίας που προβλέπει την καταβολή του φόρου από τον αγοραστή αντί του πωλητή (ΠΟΛ.2869/1987) όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του.

Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και είναι ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή, δηλαδή ΕΥΡΩ 3.450,00 (6.900,00 X 50%).

Επειδή, η αναφορά στην τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 Ν.4472/2017), της φράσης «ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του» αναφέρεται διαζευκτικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση: «Διενεργήθηκε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου».

Συνεπώς, δεν υπάρχει κανένας αντιφατικός ισχυρισμός μεταξύ των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε

κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

4. Η παρ. 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, αντικαθίσταται ως εξής:

«18. Εξαιρετικά, για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013, επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του παρόντος, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «2. Σε κάθε

περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017, ως επεικότερη ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Διαφορά φόρου: **5.559,52 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.671,42 €	2.779,76 €	2.150,98 €	4.930,74 €	4.930,74 €

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς της, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** (με την τροποποίηση της πράξης αυτής αναφορικά και μόνο με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικότερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017), της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7, παρ. 3 & 5, του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** και της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	5.559,52	5.559,52
Πρόσθετος φόρος (120%)	6.671,42	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	0,00	2.779,76
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	2.150,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.230,94	10.490,26

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
Πρόστιμο / (300,00 + 300,00)	600,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	600,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7, παρ. 3 & 5, του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
Πρόστιμο / (30.000,00 x 20,00%)	6.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.000,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
Πρόστιμο / (6.900,00 x 50,00%)	3.450,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.450,00

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

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