



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-03-2019

Αριθμός Απόφασης: 590

**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.thess@aade.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 του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2014**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, **Φορολογικού Έτους 2014**, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, **Φορολογικού Έτους 2016**, 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2013**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 5) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, 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 το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του, (αρ. πρωτ. εισ.) σχετικά με τις υπ' αρ. και Α.Β.Μ. Εισαγγελικές Παραγγελίες για τη διαπίστωση ή μη τέλεσης αδικημάτων (πλημμελημάτων/κακουργημάτων), ύστερα από την με αρ. πρωτ. αναφορά της Ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτές, «πιθανολογείτο 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 ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων δια της εκταμίευσας των σχετικών επιχορηγήσεων.

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

Στο πλαίσιο του ελέγχου που ακολούθησε διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της ελεγχόμενης οντότητας: -ΑΦΜ δια της συνακόλουθης λήψης εικονικού τιμολογίου από τη μία εκ των ανωτέρω βρετανικών οντοτήτων με την επωνυμία -ΑΦΜ, στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης

Όπως προκύπτει από τα ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων του Σ.Δ.Ο.Ε., ο ελεγχόμενος -ΑΦΜ, έλαβε ένα (1) τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικό στο πλαίσιο της δράσης, έκδοσης της οντότητας - ΑΦΜ, με στοιχεία και συνολικής καθαρής αξίας 99.276,00 ΕΥΡΩ χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν από την **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ** οι υπ' αριθ. και εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και φορολογίας Εισοδήματος για τις χρήσεις 2012 - 2016.

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Εισοδήματος, σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής μερικού ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2012 – 31/12/2012**, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 5 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2013**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2013**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος ύψους **ΕΥΡΩ 2.832,47**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στην αναμόρφωση από τον έλεγχο του φορολογητέου εισοδήματος κατά 4.863,66 ΕΥΡΩ, ποσό που αντιστοιχεί στις αποσβέσεις της χρήσης που διενεργήθηκαν στο πάγιο καθαρής αξίας **99.276,20 ΕΥΡΩ**, το οποίο αγοράστηκε με το υπ. αριθ. φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της οντότητας με την επωνυμία - **Α.Φ.Μ.** και το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς τη συναλλαγή. Σημειώνεται ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αφορά την αγορά λογισμικού το οποίο ποτέ δεν παραλήφθηκε και δε χρησιμοποιήθηκε.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου άρθρου 5 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, **Φορολογικού Έτους 2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**.

Με την προαναφερόμενη πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **39.710,48 ΕΥΡΩ (99.276,20 X 40%)**, διότι διαπιστώθηκε ότι έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της οντότητας με την επωνυμία - **Α.Φ.Μ.**, καθαρής αξίας **99.276,20 ΕΥΡΩ**. Η επιβολή του προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Εισοδήματος, σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής μερικού ελέγχου, για το οικονομικό έτος 2014 διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και τα φορολογικά έτη 2014 - 2016, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2014**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Φορολογικού Έτους 2014** και της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Φορολογικού Έτους 2016** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2014**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος ύψους **ΕΥΡΩ 11.605,27**. Η διαφορά φόρου οφείλεται, αφενός στην αναμόρφωση από τον έλεγχο του φορολογητέου εισοδήματος κατά **19.855,24 ΕΥΡΩ** (το ποσό που αντιστοιχεί στις αποσβέσεις της χρήσης που διενεργήθηκαν στο πάγιο καθαρής αξίας 99.276,20 ΕΥΡΩ, το οποίο αγοράστηκε με το υπ. αριθ. φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της οντότητας - Α.Φ.Μ. και το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς τη συναλλαγή και αφετέρου στη μη αναγνώριση για έκπτωση από το φόρο εισοδήματος παρακρατούμενων φόρων για τους οποίους δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο οι σχετικές βεβαιώσεις.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Φορολογικού Έτους 2014**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος ύψους **ΕΥΡΩ 6.602,68**. Η διαφορά φόρου οφείλεται αφενός στην αναμόρφωση από τον έλεγχο του φορολογητέου εισοδήματος κατά **14.001,45 ΕΥΡΩ** (το ποσό που αντιστοιχεί στις αποσβέσεις της χρήσης που διενεργήθηκαν στο πάγιο καθαρής αξίας 99.276,20 ΕΥΡΩ, το οποίο αγοράστηκε με το υπ. αριθ. φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της οντότητας - **Α.Φ.Μ.** και το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς τη συναλλαγή και

αφετέρου στη μη αναγνώριση για έκπτωση από το φόρο εισοδήματος παρακρατούμενων φόρων και εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα απαιτούμενα παραστατικά.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Φορολογικού Έτους 2016**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος ύψους **ΕΥΡΩ 1.771,41**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στη μη αναγνώριση για έκπτωση από το φόρο εισοδήματος παρακρατούμενων φόρων και εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα απαιτούμενα παραστατικά.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

1) Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και της εκδοθείσης εκθέσεως ελέγχου και ακολούθως επί τη βάσει αυτής πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 καθώς:

- Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας του τιμολογίου με αριθμό τυγχάνει όλως αβάσιμος διότι: α) η περιγραφόμενη στο φορολογικό στοιχείο συναλλαγή (δημιουργία διαδικτυακού ιστότοπου της επιχείρησης) πραγματοποιήθηκε άρα η συναλλαγή είναι πραγματική, β) τόσο η αξία του επίμαχου τιμολογίου όσο και οι υπηρεσίες που αγόρασε δια αυτού πιστοποιήθηκαν για την ολοκλήρωση και την πραγματική αξία του έργου από την εταιρία, γ) το λογιστικό τμήμα της εταιρίας του διενήργησε έλεγχο, προ της καταχώρησης του επίμαχου τιμολογίου από το οποίο διαπιστώθηκε ότι η εκδίδουσα εταιρία, είχε νόμιμη έδρα στη και ότι έφερε έγκυρο Α.Φ.Μ., δ) με την εκδίδουσα εταιρία υπογράφηκε σύμβαση η οποία κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ε) το εν λόγω τιμολόγιο εξοφλήθηκε από την ατομική του επιχείρηση με νόμιμο τρόπο, η οποία έλαβε πράγματι τις υπηρεσίες προϊόντα που αναφέρονται σε αυτό, στ) η φορολογική αρχή δε δύναται να υποστηρίξει, πόσω μάλλον να αποδείξει, ότι η αξία του υπό κρίση τιμολογίου είναι εικονική, και ζ) το δημόσιο δε ζημιώθηκε από την υπό έλεγχο συναλλαγή
- Το πρόστιμο έπρεπε να του επιβληθεί βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων σε ποσοστό 10%, επί της αξίας του φορολογικού στοιχείου και όχι σε ποσοστό 40% επί της αξίας αυτού.

2) Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων – εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών υπό των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων, καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη.

3) Παραβίαση της αρχής της ισότητας και την αρχή της αναλογικότητας, καθώς το πρόστιμο επιβλήθηκε μετά την παρέλευση επτά και πλέον ετών.

Προς επίρρωση των ανωτέρω η προσφεύγουσα επικαλείται τη με αριθμό 4120/17-09-2018 απόφαση της Δ.Ε.Δ. που σε αντίστοιχη υπόθεση δικαίωσε τον προσφεύγοντα.

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

Σχετικά με τον πρώτο και δεύτερο 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 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, 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 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό στο σύνολο του, δηλαδή ως προς τη συναλλαγή δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στην σχετική από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. Στην έκθεση αυτή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του: α) τα πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις και τα πορίσματα του από Δελτίου Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για τον προσφεύγοντα του στο οποίο διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν λήπτης ενός τουλάχιστον μερικώς εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, στο πλαίσιο της δράσης, εκδόσεως από την βρετανική οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, με στοιχεία και συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 99.276,00, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία και β) διενεργώντας ελεγκτικές διαπιστώσεις ο ίδιος, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην ενότητα «5 Πραγματικά Περιστατικά – Διαπιστώσεις Ελέγχου»

κατέληξε με εμπειριστατωμένο τρόπο στο πόρισμα ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα: Με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα, που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης, και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε.

Επειδή, ο ίδιος ο προσφεύγων με υπεύθυνη δήλωση του προς τη **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ** παραδέχθηκε ότι το software του τιμολογίου που αγόρασε με το υπ. αριθ. που έλαβε από την, δεν του παραδόθηκε ποτέ από την εταιρία, το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε για πώληση ανύπαρκτη στο σύνολο της - που δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ και συνεπώς ορθώς η φορολογική αρχή κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 θεώρησε το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς τη συναλλαγή. Προς επίρρωση των ανωτέρω σημειώνουμε ότι ο προσφεύγων δεν μας προσκόμισε κάποιο έγγραφο της στο οποίο να αναφέρεται ότι η εταιρία πιστοποίησε την ολοκλήρωση και την πραγματική αξία του έργου αντίθετα η με την υπ. αριθ. πρωτ. (Α.Δ.Α. :) Απόφαση Ανάκλησης Χρηματοδότησης – ένταξης ανακάλεσε την υπ. αριθ. Απόφαση Αποδοχής & Έγκριση Αίτησης της, στην οποία είχε ενταχθεί στο πρόγραμμα ΕΣΠΑ το πρόγραμμα κατασκευής της ηλεκτρονικής πλατφόρμας το οποίο τιμολογήθηκε με το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, τα επιχειρήματα ότι ο προσφεύγων είχε διενεργήσει έλεγχο για την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ότι έχει νόμιμη έδρα στη και ότι έφερε νόμιμο Α.Φ.Μ. και ότι είχε καταθέσει τη σχετική σύμβαση έργου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν μπορούν να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για ανύπαρκτη συναλλαγή, συνεπώς ένα φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς τη συναλλαγή, προκειμένου να αυξήσει τις δαπάνες - αποσβέσεις και να μειώσει τα φορολογητέα κέρδη, ζημιώνοντας έτσι το δημόσιο και ελπίζοντας να εισπράξει επιδότηση από τη συμμετοχή του με την αγορά αυτή σε επιδοτούμενο πρόγραμμα ΕΣΠΑ, μέσω της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) ορίζεται ότι: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του

λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών....».

Επειδή, από τον έλεγχο της εξόφλησης του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου, διαπιστώθηκε ότι: α) στις εκδίδεται προτιμολόγιο (proforma invoice) από την προμηθεύτρια προς τον προσφεύγοντα, β) δύο ημέρες αργότερα, στις υπογράφεται σύμβαση μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρίας, γ) δύο ημέρες αργότερα, στις, ο προσφεύγων εξοφλεί την προμηθεύτρια καταβάλλοντας μετρητά 99.276,20 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., σε άγνωστο πρόσωπο και λαμβάνοντας μια χειρόγραφη Απόδειξη Είσπραξης. Την ίδια μέρα γίνεται κατάθεση σε λογαριασμό της εταιρίας από τον εκπρόσωπο της στην Ελλάδα Βάσει των ανωτέρω, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στο από Δελτίο Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για τον προσφεύγοντα 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 τον προσφεύγοντα και λαμβάνοντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του θεώρησε το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

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 αρκестεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά 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 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 γίνονται 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 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 μετρητά που δόθηκαν σε άγνωστο άτομο και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, το οποίο να αιτιολογεί την προέλευση του χρηματικού ποσού. Συνεπώς, η απλή επίκληση εκ μέρους του προσφεύγοντος ότι είχε ελεγχθεί η φορολογική ταυτότητα της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας, δεν μπορεί να κλονίσει 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 του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. β' 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:.....

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...

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους...».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της οντότητας με την επωνυμία - **Α.Φ.Μ.**, καθαρής αξίας **99.276,20 ΕΥΡΩ**, ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **39.710,48 ΕΥΡΩ (99.276,20 Χ 40%)**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. β' του Ν.4337/2015, δεδομένου δε ότι το πρόστιμο 10% της αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου επιβάλλεται στην περίπτωση που η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, κάτι που δεν υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36, παρ. 1, του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72, παρ. 11, του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, παρ. 1, 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, παρ. 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, η με αριθμό προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015) αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 και εκδόθηκε εντός του χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης εισοδήματος και όχι επτά χρόνια από τη διενέργεια της παράβασης, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας και της ισότητας, καθώς εφαρμόστηκε η κείμενη νομοθεσία.

Η επίκληση δε από τον προσφεύγοντα της με αρ. 4120/17-09-2018 απόφασης της Δ.Ε.Δ. είναι άνευ ουσίας καθώς με την απόφαση αυτή κρίθηκε πράξη της διοίκησης που αφορούσε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο ενώ στην παρούσα περίπτωση το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο κρίθηκε εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2014**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, **Φορολογικού Έτους 2014**, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, **Φορολογικού Έτους 2016**, 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2013**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 5) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2012 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 – Ν.4337/2015), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Πρόστιμο ($99.276,20 \times 40,00\% = 39.710,48$)	39.710,48
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.710,48

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2013**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	1.337,50
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	1.235,05
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	259,92
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	2.832,47

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους 2014**, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	5.659,61
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	5.548,56
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	397,10
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	11.605,27

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, **Φορολογικού Έτους 2014**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2014	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	3.958,76
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.202,22
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	441,70
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	6.602,68

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου,

Φορολογικού Έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2016	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	1.180,97
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	590,44
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	1.771,41

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

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.