



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/1/2020

Αριθμός απόφασης: 157

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/9/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδούχλμ Εθνικής Οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./30-7-2019 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012 και της με αρ./30-7-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αρ.πρωτ.46333/27-9-2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/9/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/**30-7-2019** πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **33.436,92 €**, λόγω λήψης σαράντα οκτώ (48) εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 83.592,30 €, εκδόσεως της επιχείρησης της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ.....» και της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§5, 6§1, 11§1 12§1 και 5, 18§1, 2, 9 και 30§1, 2, 3, 4, 7, 8, 9 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' και 6 του Ν.4337/2015 ($83.592,30 \times 40\% = 33.436,92 \text{ €}$).
2. Με την με αριθμό/**30-7-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **63.250,95 €**.

Δυνάμει της με αρ. .../22-5-2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αντικείμενο δραστηριοτήτων «Ξυλουργικές Εργασίες», για τη χρήση 2012, κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, με το υπ'αριθμ. πρωτ. ΑΤΤ. ΕΞ 2019 04-03-2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Υποδ/νση Γ2 – Τμήμα Προγραμματισμού & Πληροφορικής, με συνημμένο σ' αυτό το από 12/02/2019 δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Υποδιεύθυνσης Α – Τμήματος Προληπτικού Ελέγχου Α1, από το οποίο προκύπτει ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα έλαβε, από την επιχείρηση «..... του με ΑΦΜ, τριανταπέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 82.191,20 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προέβη σε έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντα, όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία αποδείχθηκε ότι είναι και πλαστά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 82.191,20 €, πλέον ΦΠΑ 18.903,98 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ.....» και δεκατρία (13) εικονικά - πλαστά φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές), για ανύπαρκτες συναλλαγές

στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.....,10 €, πλέον Φ.Π.Α. 322,18 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ.....». Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλόγισε το προσβαλλόμενο πρόστιμο και προέβη στον εξωλογιστικό και λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κρινόμενης περιόδου, επιλέγοντας το λογιστικό αποτέλεσμα ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, καθώς υπερβαίνει αυτό του εξωλογιστικού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της χρήσης 2012 έχει παραγραφεί.
- Πλημμελής η κρίση του ελέγχου. Ο έλεγχος φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Επίκληση για καλή πίστη.
- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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 το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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.».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 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 ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια

για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012] (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθμ. 1623/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) «... δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../22-5-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, εκδόθηκε κατόπιν του από 12/2/2019 δελτίου πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Υποδιεύθυνσης Α – Τμήματος Προληπτικού Ελέγχου Α1 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «..... του με ΑΦΜ» εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και ότι μεταξύ των ληπτών είναι η επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία έλαβε τριάντα πέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 82.191,20 €, πλέον ΦΠΑ 18.903,98 € για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στις από 30/7/2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης δεν διευκρινίζεται ποιά είναι τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιλαμβάνονται στο από 12/02/2019 δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Υποδιεύθυνσης Α – Τμήματος Προληπτικού Ελέγχου Α1 της ΥΕΔΔΕ Αττικής και τα οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν ήταν σε θέση να εντοπίσει εντός πενταετίας και ότι ακόμη κι εάν είχε ενεργήσει έλεγχο, δεν θα μπορούσε να τα έχει υπόψη του.

Επειδή, εν προκειμένω, με το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διατυπώνεται η κρίση του ελέγχου περί της ύπαρξης της παράβασης της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, γεγονός το οποίο δεν ήταν δυνατό να γνωρίζει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, παρά μόνο μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση. Ως εκ τούτου, το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου και προστίμου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεων, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση, αναφορικά με τα ληφθέντα εικονικά – πλαστά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... τουμε ΑΦΜ.....» δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσης 2012, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 4/3/2019, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή ωστόσο, η διαπίστωση της εικονικότητας - πλαστότητας των φορολογικών στοιχείων (φορτωτικές) εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ.....», προέκυψε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και όχι από το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων για τα εν λόγω εικονικά – πλαστά φορολογικά στοιχεία έχει παραγραφεί, καθώς παρήλθε η πενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/94. Συνεπώς, η

ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει δεκτή, κατά το μέρος που αφορά στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ.....» και οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να τροποποιηθούν.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις σχετικές με τη λήψη των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ.....», γίνεται αποδεκτή για το λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία.

Ως προς την εικονικότητα και την επίκληση της καλής πίστης στις επίδικες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 3 και 4 του Ν.2523/1997 θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το 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 άρθρο 2 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, περαιτέρω όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «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.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 30/7/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για τους κάτωθι λόγους :

Σύμφωνα με τη συνημμένη στο ως άνω Δελτίο Πληροφοριών Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) για την εκδότρια επιχείρηση του με ΑΦΜ (αρ.εντ..... Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) προκύπτουν τα εξής:

- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας, αφού η ίδια δεν υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις, αλλά και οι τρίτες επιχειρήσεις δεν την έχουν δηλώσει ως πελάτη, ενώ αντίθετα για το χρονικό διάστημα 2012 και 2013 προκύπτει να έχει πουλήσει εμπορεύματα και να έχει παράσχει υπηρεσίες συνολικής καθαρής αξίας 1.879.378,81 €. Παρεμφερής είναι η εικόνα και για το 2011.
- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις INTRASTAT ή ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων.
- Από το σύστημα elenxis η επιχείρηση δεν προκύπτει να έχει εισαγωγές από τρίτες χώρες. Επιπλέον, σύμφωνα με την Διεύθυνση Τελωνειακών Εφαρμογών δεν βρέθηκαν στοιχεία από τα συστήματα Εισαγωγών, Εξαγωγών και Διαμετακόμισης για τυχόν συναλλαγές της επιχείρησης με τρίτες χώρες
- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών και λοιπών παρακρατούμενων φόρων
- Δεν εμφανίζονται στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπός πάγιος εξοπλισμός, ούτε και φέρεται να έχει μισθώσει παρόμοιο εξοπλισμό. Επιπλέον, σύμφωνα με έγγραφο του τμήματος Μητρώου ΜΕ και Εγκρίσεων Τύπων δεν προκύπτει να υπάρχει μηχανήμα έργου στην κατοχή της επιχείρησης, το οποίο να έχει ταξινομηθεί και απογραφεί από αρμόδια Δ.Τ.Ε. Περ/κης Ενότητας της χώρας. Επίσης δεν έχει θεωρηθεί πρόσθετο βιβλίο έργου.
- Σύμφωνα με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου στο οποίο είχε δηλώσει την έδρα της, στην οδό –, η ανωτέρω επιχείρηση αποχώρησε από την δηλωθείσα έδρα τον Δεκέμβριο του 2011
- Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου στο οποίο είχε δηλώσει υποκατάστημα, στην οδό στη

....., δήλωσε ότι δεν γνωρίζει την κα και ουδέποτε στο εν λόγω ακίνητο υπήρξε επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών της

- Σύμφωνα με το έγγραφο του ΕΦΚΑ, από τον Ιούλιο του 2011 και εντεύθεν η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλλει Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (Α.Π.Δ.) και δεν έχει δηλώσει καμία μεταβολή και ότι σε παλαιότερο έλεγχο του ΕΦΚΑ δεν βρέθηκε να λειτουργεί.
- Στις 19/06/2015 δηλώθηκε εκπρόθεσμη διακοπή των εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης με ημερομηνία την 29/08/2013, που είναι και η ημερομηνία του τελευταίου εκδοθέντος στοιχείου.

Ως προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα προέκυψαν τα εξής :

- Τα ως άνω αναφερόμενα τριανταπέντε (35) Τ.Δ.Α. εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ.....» αφορούν σε πώληση βερνικιού, μεντεσέδων , κόλλας, απορροφητήρων inox, διαλυτικού, συρταριών, πορτών, magic corner κ.ά σε μεγάλες ποσότητες, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τον κύκλο εργασιών της εκδότριας επιχείρησης (πχ. 45 τεμάχια magic corner, 219 συρτάρια, 2.500 μεντεσέδες κ.ά.) ή και δεν είναι σχετικά με το αντικείμενο δραστηριότητάς της (π.χ. 39 απορροφητήρες inox, 56 πόρτες, 4 πόρτες ασφαλείας).
- Η εξόφλησή τους σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο σώμα των παραστατικών έγινε με μετρητά. Γεγονός αποτελεί ότι και τα τριανταπέντε παραστατικά εκδόθηκαν με αξίες πολύ κοντά στις 3.000,00 €, χωρίς όμως να υπερβαίνουν σε καμία περίπτωση το όριο αυτό, προκειμένου να μην εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 18§2 εδ.2 του Π.Δ.186/92 για την εξόφλησή τους, μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη των στοιχείων.
- Στο σώμα των ως άνω Τ.Δ.Α. δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης (άρθρο 11§5 περ. β΄ Π.Δ.186/92).
- Τα ως άνω τριανταπέντε (35) Τ.Δ.Α. φέρουν ίχνος θεώρησης «.....». Ο κωδικός Δ.Ο.Υ. 1159 ανήκει στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, ενώ η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ανήκε στη Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών. Από το σύστημα taxis δεν προκύπτει η καταχώρηση σχετικής πράξης θεώρησης από την αρμόδια φορολογική αρχή. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, τα σχετικά τριανταπέντε (35) Τ.Δ.Α. εκδόσεως «..... – ΑΦΜ.....» είναι **πλαστά**.
- Για τη μεταφορά των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα Τ.Δ.Α. προσκομίστηκαν στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης δεκατρείς (13) φορτωτικές, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, οι οποίες, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., είναι εικονικές και πλαστές.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή με την ΠΟΛ 1071/2015 και την ΠΟΛ1097/2016, με τις οποίες έγινε αποδεκτή η με αριθ. [134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον :

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ.).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι ενήργησε σε καλή πίστη, περαιτέρω δε, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να μπορεί να διαθέτει τα είδη που φέρεται ότι διέθεσε στον προσφεύγοντα και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Τέλος, τα ληφθέντα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι ήταν πλαστά.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου». Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή του πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις, αλλά

επαναλαμβανόμενες στη χρήση 2012 από διαφορετικούς εκδότες και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού οι από 30/7/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς το ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*» και στο άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται : «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης 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 πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός της ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή, στην από 30/7/2019 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, στις σελίδες 3 έως 5, αναφέρονται αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. περί της εικονικότητας των εκδοθέντων από την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ.....» φορολογικών στοιχείων. Ακολουθώντας, στο κεφάλαιο 4 (Ελεγκτικές επαληθεύσεις – διαπιστώσεις παρόντος ελέγχου) της έκθεσης, γίνεται αναφορά στις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι οποίες και γίνονται αποδεκτές από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων, εκτίθενται δε τα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση της λήψης εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων και αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και προστίμου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/9/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμό**/30-7-2019** πράξης επιβολής προστίμου και της με αριθμό**/30-7-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ως ακολούθως :

α) Η με αριθμό**/30-7-2019** πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012 τροποποιείται ως εξής :
Λήψη τριάντα πέντε (35) εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 82.191,20 €, εκδόσεως της επιχείρησης της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ.....», κατά

παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§5, 6§1, 11§1 12§1 και 5, 18§1, 2, 9 και 30§1, 2, 3, 4, 7, 8, 9 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' και 6 του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : **82.191,20 € X 40% = 32.876,48 €**

β) Η με αριθμό **.../30-7-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	14.001,45	97.593,75	96.192,65	82.191,20
	της συζύγου	3.327,71	3.327,71	3.327,71	
Φόρος		860,26	31.257,50	30.697,06	29.836,80
Μείωση φόρου		46,60	46,60	46,60	
Φόρος που προκαταβλήθηκε		479,93	479,93	479,93	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	333,73	30.730,97	30.170,53	29.836,80
Προκαταβολή φόρου		447,51	447,51	447,51	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			30.065,91	29.511,57	29.511,57
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		140,01	2.927,81	2.885,78	2.745,77
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.221,25	65.472,20	64.315,39	62.094,14
	για επιστροφή				

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **29.836,80 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (67 μήνες X 0,73% = 48,91 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	35.804,16 €	14.918,40 €	14.593,17 €	29.511,57 €	29.511,57 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2012

Η με αριθμό/30-7-2019 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
33.436,92 €	32.876,48 €

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2013

Η με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	30.397,24	29.836,80
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	30.065,91	29.511,57
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.787,80	2.745,77
Σύνολο για καταβολή	63.250,95	62.094,14

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.