



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 30/ 09/ 2020

Αριθμός Απόφασης 2088

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **28/01/20120** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο
'''' με ΑΦΜ, που εδρεύει στην περιοχή, κατά:

- Του υπ' αριθ./**27-12-2019** Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρο 7 ν. 4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο "....." 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Από το με αριθ. πρωτ. ΑΤΤ Α/02-04-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής που διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./16-04-2018) προέκυπτε ότι ο "....." με ΑΦΜ, έλαβε τρία (3) μερικώς εικονικά ως προς την αξία στοιχεία χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία των, στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge συνολικής καθαρής αξίας 79.570,00€ για την χρήση 2013, με εκδότη την

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2013 με την υπ'αριθ./25-01-2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ (4093/2012), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε

και κοινοποιήθηκε στις 29-10-2019 στον στα γραφεία της Δ. Ο. Υ. , το με υπ'αριθ./24-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 18-12-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), με βάση την οποία η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

- Τον υπ' αριθ./27-12-2019 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρο 7 ν. 4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013 με τον οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 7.957,00€ (€79.570,00x 10%) σύμφωνα με την οποία:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, τρία (3) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία των και χωρίς η λήψη των στοιχείων αυτών να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος και συγκεκριμένα, α) Τ.Π.Υ (INVOICE)/18-01-2013 καθαρής αξίας 30.923,84€, β) Τ.Π.Υ (INVOICE)/18-01-2013 καθαρής αξίας 25.959,71€, γ) Τ.Π.Υ (INVOICE)/18-01-2013 καθαρής αξίας 22.677,45€, συνολικής καθαρής αξίας 79.570,00€, εκδόσεως από την, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ(περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012),που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.ε' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Με την αρ. πρωτ./28-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για την κρινόμενη χρήση .

-Ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

- Ότι είναι μη νόμιμη η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και αυτό διότι η κοινοποίηση δεν έγινε ούτε ηλεκτρονικά ούτε με συστημένη επιστολή. Περαιτέρω, αναφέρει ότι η επίδοση της πράξης με σύμφωνα με ΚΦΔ/ μίας, δεν έγινε νομίμως, καθώς σημειώνεται ότι επιδόθηκε στον ίδιο τον προσφεύγοντα, χωρίς να αναγράφεται ο τόπος επίδοσης, πράγμα το οποίο πλήττει την νομιμότητα της επίδοσης.

-Ότι υπάρχει έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος τη διάταξη του άρθρου. 37 ν. 4174/2013.

- Ό προσφεύγων επικαλείται ότι η έκδοση των πράξεων έγινε πέρα της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 28 του ν. 4174/13.

- Υποχρεωτική εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων.

- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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.

3.Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:
α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

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».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, το με αρ. πρωτ. ΑΤΤ. ΕΞ2018/02-04-2018 Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής, το οποίο αφορούσε την χρήση 2013 που ήταν ανέλεγκτη.

Το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (συνδέεται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος άρθρο 7 ν 2523/97) παραγράφεται μετά

την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ήτοι την 31-12-2019.

Ο έλεγχος εξέδωσε την από 27/12/2019 Έκθεση Ελέγχου και την υπ' αριθμ./27-12-2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθ. 7§3 Ν.4337/2015), που αφορούσε τη χρήση 2013, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στις 30-12-2019 στον (ο προσφεύγων), ήτοι εντός της χρήσης 2019

και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής, για την κρινόμενη πράξη, χρήσεως 2013 απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«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 νομικό 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία»,* και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στο με αριθ. πρωτ. ΕΞ/2018ΕΜΠ/02-04-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στην από 27-12-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, για τον εκδότη,, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερικά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων ως προς την αξία και ειδικότερα:

«..... το ΣΔΟΕ είχε διαπιστώσει την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες (.....), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο, αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011 (.....), με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content. Σημειώνεται δε το γεγονός ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισής τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία. Τούτο δε συνέβη πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις της Υπηρεσίας μας, αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους έλεγχους του ΣΔΟΕ σε πελάτες-λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας - Α.Φ.Μ. στην οδό και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν

στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στην Υπηρεσία του σδοε οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ./02-11-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην για λογαριασμό των πελατών τους.

2) Για το λόγο αυτό, κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «.....», συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολό της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν σχεδόν άμεσα στην ανωτέρω βρετανική οντότητα «.....» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της, επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.

4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του ΣΔΟΕ και από τα ευρήματα της κατάσχεσης που αναφέρεται ανωτέρω, συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων του ΣΔΟΕ, ο με

ΑΦΜ, (ο προσφεύγων) έλαβε τρία (3) τουλάχιστον μερικώς εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, έκδοσης της βρετανικής οντότητας με στοιχεία/18-01-2013 και συνολικής καθαρής αξίας 79.570,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία..... »

Στην προκείμενη περίπτωση, στο με αριθ. πρωτ./2018ΕΜΠ/02-04-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στην από 27-12-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία τους για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε ήταν πραγματική, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου” στην από 27-12-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, αναφέρεται ότι :

«.....Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία καθώς και από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος από το με αρ. πρωτ./02-04-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής προκύπτουν τα κάτωθι:

-Ο προσφεύγων κατέθεσε φάκελο για το επιχειρησιακό πρόγραμμα “Ενίσχυση επιχειρήσεων λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων - digi-retail”, προς την, ο οποίος πήρε αριθμό πρωτοκόλλου/16-05-2013.

- Ο προσφεύγων σύνηψε σύμβαση ανάπτυξης, βελτίωσης και καταχώρησης – διατήρησης πλατφόρμας ηλεκτρονικού εμπορίου (προκειμένου να ολοκληρωθεί ο φάκελος και η κατάθεσή του προς την) με την εταιρία, η οποία εδρεύει στο με και εκπροσωπείται νόμιμα για την υπογραφή της από τον, εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο. Στη σύμβαση αυτή και ειδικότερα στο Παράρτημα Α αναφέρονται όλες οι υπηρεσίες που αναλαμβάνει να διεκπεραιώσει η εταιρία για λογαριασμό του προσφεύγοντα προκειμένου ο δεύτερος να συμμετάσχει και να καταθέσει φάκελο προς την ώστε να αξιώσει την εύλογη και τη βάση του Προγράμματος ΕΣΠΑ αξία των υπηρεσιών αυτών κατά το χρονοδιάγραμμα που προβλέπεται.

- Από την ανωτέρω βρετανική εταιρεία, εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα τα με αριθμό/18-01-2013,/18-01-2013 και/18-01-2013 τιμολόγια (INVOICES) συνολικής αξίας 79.570,00 €, τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία του προσφεύγοντα και στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως αγορά παγίων (έντυπο Ε3). Από την περιγραφή των ειδών που εμπεριέχονται στα εν λόγω τιμολόγια προκύπτει η αγορά πάγιου εξοπλισμού σχετικά με ηλεκτρονικές εφαρμογές και λογισμικά πωλήσεων και προώθησης της επιχείρησης (e-shop).

- Σχετικά με την εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων, ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του δύο αντίγραφα καταθετηρίων με ημ/νία 06/02/2013 από την αξίας 30.932,84 ευρώ, και 48.637,16 ευρώ με στοιχεία καταθέτη ο οποίος δεν έχει κάποια σχέση ούτε ως διαχειριστής ούτε ως υπάλληλος της ατομικής επιχείρησης, και εξουσιοδότηση από τον προς τον, προκειμένου ο δεύτερος να καταθέσει αντί του το ποσό των 79.570,00 €, που έχει επιδώσει εις χείρας του, για την εξόφληση των τιμολογίων της υλοποίησης του επιδοτούμενου προγράμματος DIGI-RETAIL, που έχει εγκριθεί για ατομική επιχείρηση του.

- Από το βιβλίο παγίων προκύπτει ότι τα περιγραφέντα πάγια στα προαναφερόμενα τιμολόγια εκδόσεως έχουν καταχωρηθεί χωρίς να έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις για τη χρήση 2013.

- Κανένα στοιχείο δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα από το οποίο να αποδεικνύει την χρησιμοποίηση των ανωτέρω παγίων που περιγράφονται στα ληφθέντα τιμολόγια (ηλεκτρονικές αγορές ή πωλήσεις, ύπαρξη ιστοσελίδας κλπ).

Κατόπιν όλων αυτών ο παρών έλεγχος αφού έλαβε υπόψην:

-το με αρ. πρωτ. /02-04-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), το οποίο συντάχθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής.

-Το γεγονός ότι όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η εταιρεία η οποία εξέδωσε τα ανωτέρω κρινόμενα τιμολόγια είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Το γεγονός ότι τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υποβληθεί από την ανωτέρω βρετανική οντότητα έχουν απενταχθεί από τις κοινοτικές δράσεις κατόπιν αποφάσεων των αρμόδιων υπηρεσιών.

-Το γεγονός ότι τα ανωτέρω κρινόμενα τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης (του προσφεύγοντα).

-Το γεγονός ότι από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και από την αυτοψία που έγινε στην έδρα της οντότητας δεν προκύπτουν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι εικονικές στο σύνολό τους.

Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται το οριζόμενο από τις διατάξεις της παρ. 3 (περ. ε') του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 πρόστιμο και συγκεκριμένα ποσό ίσο με το 10% της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων εφόσον η λήψη των στοιχείων αυτών δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, ήτοι: 79.570,00 ευρώ X 10% = 7.967,00 ευρώ.....».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στο με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/02-04-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στην από 27-12-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε

συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει την οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (ΣΤΕ 962/2012), και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία των.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5§ 1,2 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι :

<<1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου>>.

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή

Επειδή, με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (**N. 2717/1999**) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: **Άρθρο 44. 1.** Για κάθε πράξη της διαδικασίας, που διενεργεί δικαστής, δικαστικός υπάλληλος ή άλλο αρμόδιο όργανο, μόνος ή κατά σύμπραξη, συντάσσεται έκθεση, εφόσον ο Κώδικας δεν ορίζει διαφορετικά. **2.** Η έκθεση συντάσσεται αμέσως μετά τη διενέργεια της πράξης. Κατά τη σύνταξή της πρέπει να παρευρίσκονται όλοι όσοι συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργεια της πράξης. **3.** Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση. **4.** **5.** Η έκθεση, αφού αναγνωστεί, υπογράφεται από αυτόν που τη συνέταξε, καθώς και από τα πρόσωπα που διενέργησαν τη διαδικαστική πράξη ή που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της. Η τυχόν άρνηση ή αδυναμία υπογραφής μνημονεύεται ρητώς. **Άρθρο 41** **Άρθρο 50.** (Επιδόσεις) Προς ιδιώτες. **1.** Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους στους δικαστικούς πληρεξούσιους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. **2.** Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή. **Άρθρο 51.** (Επιδόσεις) Στην κατοικία. **1.** Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους. **2.** Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι. **3.** Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους. **Άρθρο 52.** (Στο χώρο εργασίας). **1.** Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο. Αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται. **2.** Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 51 εφαρμόζεται και στις επιδόσεις του άρθρου αυτού. **Άρθρο 53** **Άρθρο 56.** (Έκθεση). **1.** Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. **2.** Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο

στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. **3.** Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. **4.** Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση. `Άρθρο 57..".

Στην προκείμενη περίπτωση, στην έκθεση επίδοσης, της Δ.Ο.Υ., αναγράφεται, ότι, *"σήμερα στις 30 του μήνα Δεκεμβρίου, του έτους 2019 ημέρα Δευτέρα και ώρα 16:00, ο υπογράφων εφοριακός υπάλληλος, μετά από την αριθμ.: Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, πήγα για να επιδώσω στον κάτοικο στην την με αριθμό/27-12-2019 πράξη προσδιορισμού προστίμου με συνημμένη την έκθεση ελέγχου και αφού βρήκε αυτόν στην πιο πάνω διεύθυνση, επέδωσε το παραπάνω δεδομένου ότι αυτός συναίνεσε στην επίδοση. Προς απόδειξη των ανωτέρω συντάχθηκε η παρούσα και υπογράφεται όπως ακολουθεί. Ο επιδόσας υπάλληλος και ο παραλαβών"*

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης με συνημμένη την έκθεση ελέγχου πραγματοποιήθηκε την 30/12/2019 στην έδρα-κατοικία του προσφεύγοντα, όπως αυτός είναι δηλωμένος στα στοιχεία μητρώου εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα taxis και περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Διοικητική Δικονομία

Επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμιμη και έγκυρη, το κύρος τους δε θίγεται από τους αναληθείς λόγους που αλυσιτελώς επικαλείται ο προσφεύγων, ούτε συντρέχει άλλος λόγος που να την καθιστά ακυρωτέα και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» επιβάλλει Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου πρέπει να περιέχει [τουλάχιστον] τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου],ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

η) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) («ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα» ι) (κ`) «λοιπές πληροφορίες».

Η διατύπωση της παραπάνω διάταξης δεν επιβάλλει η σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία να προκύπτει

απευθείας από την ίδια την πράξη προσδιορισμού φόρου, η οποία δε δύναται εκ των πραγμάτων να αναλύει τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, αλλά αρκείται να προκύπτει και από τα λοιπά στοιχεία, όπως η έκθεση ελέγχου που τη συνοδεύει.

Εν προκειμένω, στην από 27-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, αναφέρονται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη. Το πλήθος των διαπιστωθέντων στοιχείων δε θα μπορούσαν να αποτυπώνονται στην προσβαλλόμενη πράξη, ο τύπος της οποίας είναι συγκεκριμένος και ευσύνοπτος.

Επειδή, το υπ' αριθμ./24-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κοινοποιήθηκε στις 29-10-2019 μαζί με την υπ' αριθ./..... προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7§3 & 5 του Ν. 4337/2015, στον (ο προσφεύγων). Ακολούθως και εντός της τασσόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως με αρ. πρωτ./18-11-2019 τις αντιρρήσεις του. Εν συνεχεία, η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση του Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου στις 27-12-2-2019, ήτοι ενάμισι μήνας από την εκπνοή της σχετικής προθεσμίας που θέτει το αρ. 28 του ν. 4174/13.

Στην προκείμενη περίπτωση οι προθεσμίες που προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4174/13 είναι ενδεικτικές για την Διοίκηση και δεν αποτελεί λόγω ακύρωση των πράξεων, επιπλέον δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα ελέγχου της χρήσεως αυτής την ημερομηνία έκδοσης της πράξης.

Επειδή, δεν αποδεικνύεται βλάβη σε βάρος του προσφεύγοντα, με τον ενάμισι μήνα καθυστέρηση έκδοσης της από 27-12-2019 προσβαλλόμενη πράξη, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για ακυρότητα των πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ.β, περ.ζ' & § 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) 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:

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

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2011 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3 ε' του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθηκε αυτό το πρόστιμο.

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλαβε υπόψη του, τα στοιχεία της έρευνας του ΣΔΟΕ ΕΔ Αττικής όπως αυτά αναλύονται στο από 21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγωντας στον έλεγχο και διαπίστωσε την παράβαση του άρθρου 7 παρ.3 περιπτ. ε' του ν.4337/2015 η οποία επισύρει πρόστιμο 10% της αξίας των στοιχείων, καθώς δεν δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία των στοιχείων και χωρίς η λήψη των στοιχείων αυτών να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος.

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους της υπόχρεης, αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του ΚΒΣ (πρόστιμα) οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. Σ.τ.Ε. 2074/82, ΣτΕ 1562/79). Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο με αριθ. πρωτ. ΕΞ/2018ΕΜΠ/02-04-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στην συνέχεια στην από 27-12-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./28-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο
“” με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.ε΄ του ν.4337/2015 : 79.570,00€ X 10% =7.967,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .