



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15-02-2021

Αριθμός Απόφασης: 589

**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.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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. (ΦΕΚ55B/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 (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ετερόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στη επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2014, 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 79 – Ν.4472/2017), φορολογικού έτους 2014, 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2015 και 4) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 79 – Ν.4472/2017), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της Ετερόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **31.944,80 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ, (Ν.4174/2013) και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 31.944,80 ΕΥΡΩ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αρ. / Ημ/νία	Καθαρή Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Ποσού
Τ.Π.Υ.		5.800,00	40,00%	2.320,00
Τ.Π.Υ.		5.500,00	40,00%	2.200,00
Τ.Π.Υ.		25.000,00	40,00%	10.000,00
Τ.Π.Υ.		15.000,00	40,00%	6.000,00
Τ.Ι.Μ.		14.262,00	40,00%	5.704,80
Τ.Ι.Μ.		3.750,00	40,00%	1.500,00
Τ.Ι.Μ.		2.250,00	40,00%	900,00
Τ.Π.Υ.		4.500,00	40,00%	1.800,00
Τ.Π.Υ.		3.800,00	40,00%	1.520,00
	Σύνολο	79.862,00		31.944,80

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 79 – Ν.4472/2017), φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **9.184,13 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, με τα οποία διενήργησε έκπτωση

φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 περ. β' & 3 του άρθρου 32 του Φ.Π.Α, (Ν.2859/2000). Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. β' & ε' και παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 9.184,13 ΕΥΡΩ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αρ. / Ημ/νία	Φ.Π.Α.	Συντελεστής	Σύνολο Ποσού
Τ.Π.Υ.		1.334,00	50,00%	667,00
Τ.Π.Υ.		1.265,00	50,00%	632,50
Τ.Π.Υ.		5.750,00	50,00%	2.875,00
Τ.Π.Υ.		3.450,00	50,00%	1.725,00
Τ.Ι.Μ.		3.280,26	50,00%	1.640,13
Τ.Ι.Μ.		862,50	50,00%	431,25
Τ.Ι.Μ.		517,50	50,00%	258,75
Τ.Π.Υ.		1.035,00	50,00%	517,50
Τ.Π.Υ.		874,00	50,00%	437,00
	Σύνολο	18.368,26		9.184,13

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **12.400,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ, (Ν.4174/2013) και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 12.400,00 ΕΥΡΩ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αρ. / Ημ/νία	Καθαρή Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Ποσού
Τ.Π.Υ.		6.000,00	40,00%	2.400,00
Τ.Π.Υ.		5.000,00	40,00%	2.000,00
Τ.Π.Υ.		2.000,00	40,00%	800,00
Τ.Π.Υ.		5.000,00	40,00%	2.000,00
Τ.Π.Υ.		2.000,00	40,00%	800,00
Τ.Ι.Μ.		11.000,00	40,00%	4.400,00
	Σύνολο	31.000,00		12.400,00

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 79 – Ν.4472/2017), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **3.565,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, με τα οποία διενήργησε έκπτωση

φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 περ. β' & 3 του άρθρου 32 του Φ.Π.Α, (Ν.2859/2000). Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. β' & ε' και παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 3.565,00 ΕΥΡΩ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αρ. / Ημ/νία	Φ.Π.Α.	Συντελεστής	Σύνολο Ποσού
Τ.Π.Υ.		1.380,00	50,00%	690,00
Τ.Π.Υ.		1.150,00	50,00%	575,00
Τ.Π.Υ.		460,00	50,00%	230,00
Τ.Π.Υ.		1.150,00	50,00%	575,00
Τ.Π.Υ.		460,00	50,00%	230,00
Τ.Ι.Μ.		2.530,00	50,00%	1.265,00
	Σύνολο	7.130,00		3.565,00

Σημειώνεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη **Δ.Ο.Υ.** κατόπιν της λήψης της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Α) για το φορολογικό έτος 2014: Η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εννέα (9) τιμολόγια (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και Τιμολόγια Πώλησης Αγαθών), συνολικής καθαρής αξίας 79.862,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 18.368,26 ΕΥΡΩ, εκδόσεως – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα «εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών και με έδρα στα, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους.

Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία παρατίθενται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	Είδος στοιχείου	Αρ. / Ημ/νία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συν. Αξία	Περιγραφή
1	Τ.Π.Υ.	,	5.800,00	1.334,00	7.134,00	,
2	Τ.Π.Υ.	,	5.500,00	1.265,00	6.765,00	,
3	Τ.Π.Υ.	,	25.000,00	5.750,00	30.750,00	,
4	Τ.Π.Υ.	,	15.000,00	3.450,00	18.450,00	,
5	Τ.Ι.Μ.	,	14.262,00	3.280,26	17.542,26	,
6	Τ.Ι.Μ.	,	3.750,00	862,50	4.612,50	,
7	Τ.Ι.Μ.	,	2.250,00	517,50	2.767,50	,
8	Τ.Π.Υ.	,	4.500,00	1.035,00	5.535,00	,
9	Τ.Π.Υ.	,	3.800,00	874,00	4.674,00	,
		Σύνολο	79.862,00	18.368,26	98.230,26	

για το φορολογικό έτος 2015: Η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της έξι (6) τιμολόγια (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών), συνολικής καθαρής αξίας 31.000,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 7.130,00 ΕΥΡΩ, εκδόσεως – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα «εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών και με έδρα στα, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους.

Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία παρατίθενται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Είδος στοιχείου	Αρ. / Ημ/νία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συν. Αξία	Περιγραφή
1	Τ.Π.Υ.	.....	6.000,00	1.380,00	7.380,00	.....
2	Τ.Π.Υ.	.....	5.000,00	1.150,00	6.150,00	.....
3	Τ.Π.Υ.	.....	2.000,00	460,00	2.460,00	.....
4	Τ.Π.Υ.	.....	5.000,00	1.150,00	6.150,00	.....
5	Τ.Π.Υ.	.....	2.000,00	460,00	2.460,00	.....
6	Τ.Ι.Μ.	.....	11.000,00	2.530,00	13.530,00	.....
		Σύνολο	31.000,00	7.130,00	38.130,00	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας
2. Τελούσε σε καλή πίστη ως λήπτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων για συναλλαγές που έλαβαν χώρα το 2014, λόγω παρέλευσης της πενταετίας. Οι σχετικές πράξεις εκδόθηκαν τον
4. Καθώς τελούσε σε καλή πίστη δεν έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, αλλά οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/2013 (ισχύς μέχρι 17/10/2015): «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:.... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. 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, 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, 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 τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στη σχετική από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου ο έλεγχος διαπίστωσε, μεταξύ των άλλων, ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο τους διότι:

α) η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση δεν διέθετε τα συγκεκριμένα είδη για πώληση και δεν μπορούσε να παράσχει τις συγκεκριμένες εργασίες, όπως αναλυτικά αυτές περιγράφονται στην από σχετική έκθεση ελέγχου, αφού δεν απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό,

β) η εκδότρια επιχείρηση φέρεται να ανέλαβε διάφορες μεταλλικές κατασκευές, για τις οποίες απαιτούνται κατάλληλοι χώροι παραγωγής, εξοπλισμένοι τουλάχιστον με τα απαιτούμενα μηχανήματα κοπής, διάτρησης, μηχανουργικών κατεργασιών, συγκόλλησης και διαμόρφωσης, χωρίς η ίδια να διαθέτει άλλες εγκαταστάσεις, πλην ενός γραφείου,

γ) η εκδότρια επιχείρηση φέρεται να παρείχε υπηρεσίες, όπως αναλυτικά αυτές αναφέρονται στην από σχετική έκθεση ελέγχου, για την εκτέλεση των οποίων απαιτείται κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και τεχνογνωσία, δηλαδή εξειδικευμένες γνώσεις τις οποίες ο ίδιος δεν διέθετε,

δ) η εκδότρια οντότητα δεν διέθετε κατάλληλο όχημα για τη μεταφορά των απαιτούμενων υλικών, ούτε σχετικό έλεγχο επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.

ε) η εκδότρια οντότητα δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωθείσα έδρα της, ήτοι στα καθώς οι φερόμενοι εκμισθωτές δήλωσαν ότι ποτέ δεν είχαν μισθώσει την οικία τους στον Παρ' όλα αυτά ο ίδιος σε όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε δηλώνει ως έδρα της επιχείρησης του τα, ότι πληρώνει ενοίκια ύψους 1.200,00 ΕΥΡΩ το χρόνο στους ως άνω εκμισθωτές. Επίσης, σε όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει, δηλώνει ως έδρα της επιχείρησης τα

στ) από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με την εξόφληση των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι μέρος αυτών εξοφλήθηκε με επιταγές που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τον εκδότη, ενώ τα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν με μετρητά. Από στοιχεία που απέστειλε η σχετική τράπεζα διαπιστώθηκε ότι το μεγαλύτερο πλήθος των επιταγών εισπράχθηκε από τρίτους που δεν φαίνονται να έχουν καμία σχέση με τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων. Από περαιτέρω έλεγχο για τα άτομα αυτά προέκυψε ότι ουδεμία επαγγελματική σχέση είχαν με την επιχείρηση και επικαλέστηκαν ότι λόγω της φιλικής τους σχέσης προέβησαν στην είσπραξη των συγκεκριμένων επιταγών για λογαριασμό αυτής, δηλώνοντας όλοι ότι τυχαία βρέθηκαν τις συγκεκριμένες ημέρες στην τράπεζα.

Αναφορικά με το δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' και δ' του Ν.4337/2015: «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. ...δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

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 γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους.» (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 του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθώς η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, διότι ενδεικτικώς η εξόφληση μέρους των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων δεν έγινε με έμβασμα μέσω τραπέζης, αλλά με μετρητά, δεν απέδειξε αυτήν. Επισημαίνεται δε η διαπίστωση ότι το μεγαλύτερο μέρος των επιταγών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, για να αποδειχθεί η εξόφληση των υπόλοιπων φορολογικών στοιχείων, εξοφλήθηκαν από τρίτα άτομα που δεν είχαν επαγγελματική σχέση με τον εκδότη. Συνεπώς, η απλή επίκληση εκ μέρους του ότι τελούσε σε καλή πίστη, δεν μπορεί να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου που διακρίνεται για την ακρίβεια και την πληρότητα του. Ο έλεγχος απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο τους και συνεπώς ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 3 περ. β´ του Ν.4337/2015.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν.4174/2013: «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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 1 του Ν.4174/2013: «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».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν το φορολογικό έτος 2014 εκδόθηκαν μετά από έλεγχο την/2020, ήτοι εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης (τουλάχιστον για τις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α., στις οποίες και έχει επίπτωση εν προκειμένω η πράξη της λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων στα φορολογικά της βιβλία), σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Ν.4174/2013 δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί στην έκδοση αυτών.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της Ετερόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση: 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2014, 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 79 – Ν.4472/2017), φορολογικού έτους 2014, 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2015 και 4) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 79 – Ν.4472/2017), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014	Απόφασης
Πρόστιμο (79.862,00 X 40,00% = 31.944,80)	31.944,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.944,80

Με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 79 – Ν.4472/2017), φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014	Απόφασης
----------------------	----------

Πρόστιμο ($18.368,26 \times 50,00\% = 9.184,13$)	9.184,13
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	9.184,13

Με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015	Απόφασης
Πρόστιμο ($31.000,00 \times 40,00\% = 12.400,00$)	12.400,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.400,00

Με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 79 – Ν.4472/2017), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015	Απόφασης
Πρόστιμο ($7.130,00 \times 50,00\% = 3.565,00$)	3.565,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	3.565,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.