



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/12/2021

Αριθμός απόφασης: 3709

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@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), 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 ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 02/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά του με αριθμό/3-6-2021 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2010 και του με αρ./3-6-2021 οριστικού διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την με αρ. πρωτ./16-7-2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βέροιας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 02/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τον με αριθμό/3-6-2021 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **29.460,00 €** (73.650,00 X 40%), λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 73.650,00 € πλέον ΦΠΑ 15.466,50 €, έκδοσης της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 και 4, 12 παρ 1, 9, 10 και 11, 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

2. Με τον με αριθμό/3-6-2021 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος 29.900,07 € πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 34.376,11 €, ήτοι συνολικό ποσό **67.876,01 €**.

Δυνάμει της με αρ./27-4-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών « Χονδρικό εμπόριο βενζίνης – πετρελαίου – Μεταφορές με βυτιοφόρο», για τη χρήση 2010. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ./11-12-2015 εγγράφου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Δ/σης Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας η με αριθμό .../2015 υπόθεση με συνημμένη την από 30/11/2015 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, η οποία ανέφερε μεταξύ άλλων ότι από έλεγχο που διενεργεί η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσ/νίκης προέκυψε ότι η επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων και ακολούθησε το με αρ. πρωτ./6-4-2017 διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένη την από 6/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Συγκεκριμένα, εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα, στη χρήση 2010, επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 73.650,00 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότηρια επιχείρηση και κατόπιν ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντα καταλόγισε πρόστιμο για την παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής και προέβη στον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την αφαίρεση των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις δαπάνες της οικείας χρήσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους.

1. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου.
2. Άρνηση εικονικότητας - Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας προς θεμελίωση της αποδιδόμενης παράβασης, μολοντί η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εν λόγω εικονικότητας.
3. Παράβαση νόμου – Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης – Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.
4. Εσφαλμένη αναφορά εφαρμογής του Ν.2523/97- Μη νόμιμη η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: *«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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: *«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...*

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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...».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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) καθώς 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../27-4-2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, εκδόθηκε κατόπιν διαβίβασης της από 30/11/2015 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., σύμφωνα με την οποία, σε έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για συμμετοχή του σε πιθανή διακίνηση λαθραίων καυσίμων, διαπιστώθηκε σωρεία παραβάσεων και για το λόγο αυτό εκδόθηκε εντολή ελέγχου περιουσιακής κατάστασης. Παράλληλα, από την έρευνα του ελέγχου προέκυψε ότι η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργεί έλεγχο στην επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ, από την οποία ο προσφεύγων έλαβε φορολογικά στοιχεία και για την οποία διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Βέροιας έλαβε το με αρ. πρωτ./6-4-2017 διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένη την από 6/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, βάσει της οποίας, η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα εταιρία.

Επειδή με την από 30/11/2015 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. δόθηκε η πληροφορία στη Δ.Ο.Υ. του λήπτη περί της διενέργειας ελέγχου του εκδότη φορολογικών στοιχείων, προκειμένου αυτή να προβεί στην έκδοση εντολής μέχρι το χρόνο παραγραφής, ως στοιχεία δε για τις συναλλαγές μεταξύ εκδότη και λήπτη αναφέρονται μόνο αυτά που προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, χωρίς καμία αναφορά στη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Το ως άνω έγγραφο δεν δύναται σε καμία περίπτωση να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο, εφόσον η αρμόδια φορολογική αρχή του εκδότη των στοιχείων μέχρι τον χρόνο αποστολής του ως άνω εγγράφου δεν είχε ολοκληρώσει τον έλεγχο και συνεπώς δεν είχε διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ελλείπει δηλαδή από αυτό η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της ως άνω παράβασης, η οποία περιλαμβάνεται στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας με το αριθμ. πρωτ./6-4-2017 διαβιβαστικό έγγραφο και η οποία **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου 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 πράξεως, 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. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, μόνο από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του εκδότη..

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προβαίνει σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, που εξασφαλίζονται εν προκειμένω από την έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του εκδότη, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό. Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν της ανωτέρω πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση του με αρ./3-6-2021 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. και του με αρ./3-6-2021 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 6/4/2017, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης του οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, ο δε χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2010, στην υπό κρίση περίπτωση, εκπνέει στις 31/12/2021. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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 έναρξη του επιτηδεύματός 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «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».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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 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 προσωπικά 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 6/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «....._ΑΦΜ, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

Τα φορολογικά στοιχεία της «..... », στις χρήσεις 2003 έως και 2011, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα, καθώς:

- δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5)
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100

καταχώρησε δε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,

- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά,

- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,

- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «..... », προσήλθαν

οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

- σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «.....» δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της. Κάθε άλλη δραστηριότητα που δεν ήταν συμβατή με τη δική της, δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί, αφού δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,

- στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ./29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδα της διπλασιάζονται.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή 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 παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή περαιτέρω από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας στην επιχείρηση του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

- Ο προσφεύγων προέβη στην αγορά και εγκατάσταση στέγαστρου στην επιχείρηση χωρίς ωστόσο να εκδώσει άδεια μικρής κλίμακας, δηλαδή να λάβει έγκριση για εργασίες μικρής κλίμακας, σύμφωνα με τις πολεοδομικές διατάξεις, άρα υπέπεσε πλέον σε πολεοδομική παράβαση.
- Ο προσφεύγων προπληρώνει το ακριβές αντίτιμο των δαπανών για την αγορά και τοποθέτηση του στεγάστρου (ΔΑΤ/29-06-2010, αξίας 14.520,00€, ΔΑΤ/29-06-2010, αξίας 14.943,50€ και ΔΑΤ..../30-06-2010, αξίας 13.673,50€) με την έκδοση ισόποσων μεταχρονολογημένων επιταγών στις 16-02-2010, δηλαδή τεσσερισήμισι μήνες πριν από την

έκδοση των παραστατικών, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../16-02-2010 απόδειξη είσπραξης εκδόσεως επιχείρησης ".....", που έθεσε στην διάθεση του ελέγχου.

➤ Ο προσφεύγων προέβη στην αγορά και τοποθέτηση ανταλλακτικών για το Ι.Χ. φορτηγό και τα τιμολόγια – δελτία αποστολής που εκδόθηκαν έχουν διαφορετικές ημερομηνίες παρόλο που τα ανταλλακτικά θα έπρεπε να παραμείνουν στην έδρα της εκδότριας εταιρίας μέχρι την τοποθέτηση τους στις 30/3/2010, σύμφωνα με το τελευταίο χρονικά παραστατικό (Τ.Π.Υ.). Τα ΤΙΜ-ΔΑ εκδόθηκαν στις 18-3-2010, 19-03-2010 και 22-03-2010 και το Τ.Π.Υ. στις 30-03-2010. Τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς, καθώς η αξία εκάστου είναι μικρότερη των 15.000,00€

➤ Ο προσφεύγων προέβη στην αγορά και τοποθέτηση ανταλλακτικών για το Ι.Χ. φορτηγό πληρώνοντας εξαιρετικά ακριβές τιμές, ενεργώντας ως μη συνετός επιχειρηματίας αφού προέβη π.χ. στην αγορά πέταλου τράκτορα με τιμή 7.000,00€ προ Φ.Π.Α., ενώ θα μπορούσε να το προμηθευτεί από τον ανταγωνισμό με σαφώς χαμηλότερη τιμή. Επισημαίνεται ότι έγινε έρευνα σε διαδικτυακούς ιστότοπους (π.χ. www.car.gr) από την οποία προέκυψε ότι η μέση τιμή του συγκεκριμένου ανταλλακτικού ήταν περίπου 500€ και η μέγιστη τιμή πώλησης ανερχόταν σε περίπου 2.000€.

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, 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 ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε αγορές ανταλλακτικών για το φορτηγό που είχε στην κατοχή του και ότι το στέγαστρο όντως τοποθετήθηκε στην έδρα της επιχείρησής του, καθώς όπως ισχυρίζεται, μετά τη λήξη του μισθωτηρίου του πρατηρίου καυσίμων που διέθετε, ο επόμενος μισθωτής αυτού τον αποζημίωσε καταβάλλοντάς του τη δαπάνη κατασκευής του στεγάστρου. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δε διαπίστωσε ότι έλαβε χώρα ανακύκλωση χρημάτων, ενώ ο ίδιος έδρασε με καλή πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές.

Σχετικά με την αγορά των ανταλλακτικών του φορτηγού του, από τη συνολική εκτίμηση του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση προκύπτει ότι αυτή δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την κατασκευή εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, ενώ οι αγορές α' και β' υλών κρίθηκαν από τον έλεγχο σχεδόν στο σύνολό τους εικονικές. Επιπλέον, στα επίμαχα τιμολόγια – Δελτία Αποστολής που αφορούν στην αγορά των ανταλλακτικών δεν γίνεται καμία αναφορά του μέσου μεταφοράς των εμπορευμάτων. Ο ισχυρισμός δε ότι, τα τιμολόγια για την

αγορά των ανταλλακτικών εκδόθηκαν σταδιακά σε διαφορετικές ημερομηνίες μετά την ανεύρεση και προμήθειά τους από την εκδότρια, τυγχάνει απορριπτέος, καθώς η ενέργεια αυτή δεν συνάδει με την συνήθη εμπορική πρακτική, διότι τα τιμολόγια εκδίδονται με την παραλαβή των ειδών και την τοποθέτηση τους στο όχημα του πελάτη και όχι με την ανεύρεσή τους και την παραμονή τους στην έδρα της πωλήτριας εταιρίας, εφόσον εγκυμονεί ο κίνδυνος ο πελάτης να μη τα παραλάβει ποτέ.

Αναφορικά δε με την αγορά και εγκατάσταση του στεγάστρου στην επιχείρηση του προσφεύγοντα επισημαίνεται ότι, πέραν της μη έκδοσης άδειας μικρής κλίμακας για τις εργασίες που εκτελέστηκαν, θα απαιτούνταν περαιτέρω να υπάρχει επικοινωνία με την εκδότρια εταιρία για την εκτέλεση της παραγγελίας. Στην κρίνόμενη περίπτωση, δεν προσκομίσθηκαν δεδομένα από προηγούμενες επικοινωνίες μεταξύ της εκδότριας και του λήπτη (fax ή/και e-mail) που να διευκρινίζουν και να διευθετούν θέματα διαστάσεων και τιμών των παραγγελθέντων. Επιπλέον τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στο επίμαχο έργο αναφέρουν ως μέσο μεταφοράς το επιβατικό ΙΧ όχημα ΝΑ 3606 το οποίο ανήκει σε τρίτο πρόσωπο. Ο προσφεύγων περαιτέρω ισχυρίζεται ότι η ύπαρξη του στεγάστρου αποδεικνύεται από το γεγονός ότι έλαβε γι' αυτό αποζημίωση από τον επόμενο μισθωτή του πρατηρίου καυσίμων και προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζει το σχετικό ΤΔΑ και επιταγές που εισέπραξε από την πώλησή του. Ωστόσο, τα εν λόγω προσκομισθέντα έγγραφα δε δύνανται να ληφθούν υπόψη διότι δεν αποδεικνύουν ότι η συγκεκριμένη κατασκευή υλοποιήθηκε τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο και από την εταιρία «.....».

Όσον αφορά στην πληρωμή του έργου, ο προσφεύγων φέρεται να προπληρώνει το ακριβές αντίτιμο των δαπανών για την αγορά και τοποθέτηση του στεγάστρου (ΔΑΤ/29-06-2010, αξίας 14.520,00€, ΔΑΤ/29-06-2010, αξίας 14.943,50€ και ΔΑΤ/30-06-2010, αξίας 13.673,50€) με την έκδοση ισόποσων μεταχρονολογημένων επιταγών στις 16-02-2010, δηλαδή τεσσερισήμισι μήνες πριν από την έκδοση των παραστατικών, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../16-02-2010 απόδειξη είσπραξης εκδόσεως επιχείρησης , που προσκομίστηκε στον έλεγχο. Ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι διέθετε το ποσό για την εξόφληση με μετρητά των ανταλλακτικών που αγόρασε από την εκδότρια, προσκομίζει αντίγραφο των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού του στην τράπεζα EUROBANK για τη χρονική περίοδο 25/9/2008 – 1/12/2010. Ωστόσο, επιμελώς δεν προσκομίζει αντίγραφο των κινήσεων του λογαριασμού του για τη χρονική περίοδο από 25/2/2011 (ημερομηνία εξόφλησης των δόσεων επιταγών) και πέρα, προκειμένου, προς επίρρωση των λεγομένων του, να αποδείξει ότι η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων έγινε σύννομα και όχι για να προσδοθεί αληθοφάνεια στις υπό κρίση συναλλαγές.

Επειδή ο προσφεύγων με τα στοιχεία που προσκομίζει δεν καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου, οι

διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 03/06/2021 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «...*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. ...*».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου : «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, 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, 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 03/06/2021 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον

συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/.....0 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/.....3, 954/.....2 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/.....5, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/.....5 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή εν προκειμένω, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, κατά τη σύνταξη των επίμαχων και με ημερομηνία θεώρησης 03/06/2021 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος, ορθώς στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις της από 6/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» και στην οποία ρητά παραπέμπει. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» είναι εικονικά, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις ανωτέρω διαπιστώσεις του έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, όσο και τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εσφαλμένης αναφοράς εφαρμογής του Ν.2523/97

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

[...] 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018. {...}».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1

τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...].».

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

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επισυνάπτεται ο πίνακας υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53 και 58^Α του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για τον προσφεύγοντα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν.2523/97. Επισημαίνεται ότι στον εν λόγω επισυναπτόμενο πίνακα της πράξης διευκρινίζεται, με τη χρήση αστερίσκου, ότι οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 υπολογίστηκαν με το πολλαπλασιασμό του φόρου που προέκυψε από τον έλεγχο επί του συντελεστή 64,97%, ο οποίος προέκυψε ως ακολούθως : $0,73\% \cdot 89 \text{ μήνες} = 64,97\%$. Περαιτέρω, αναγράφεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 58

του Ν.4174/2013 υπολογίστηκε με συντελεστή 50%. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν διευκρινίζεται στην προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ο τρόπος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων και οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχουν στην προσβαλλόμενη πράξη αντιφάσεις, διότι άλλα ποσά αναφέρονται στην πρώτη σελίδα της πράξης και άλλα στη δεύτερη σελίδα αυτής. Ωστόσο, τα ποσά που ισχυρίζεται ότι διαφέρουν στην πρώτη και δεύτερη σελίδα της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αφορούν στον αναλογούντα φόρο βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου πριν και μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων. Επομένως, ορθώς εκδόθηκε η με αριθμό/2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και ο σχετικός ισχυρισμός περί αοριστίας και μη νόμιμης πράξης τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 02/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

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

Ο με αριθμό/3-6-2021 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Κ.Β.Σ χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ποσό για καταβολή	29.460,00 €	29.460,00 €

Ο με αριθμό/3-6-2021 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ποσό για καταβολή	67.876,01 €	67.876,01 €

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.