



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **14-03-2022**

Αριθμός απόφασης: **505**

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

e-mail : ded.thess@aaade.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 18/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /12.10.2021 Πράξης επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική

περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 καθώς και της οικείας Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 του Α5 Τμήματος Ερευνών Κοζάνης της Α΄ Υποδιεύθυνσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ Θεσσαλονίκης 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.

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

Επί της με αριθμ. πρωτ./18-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ./12.10.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β΄ του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, πρόστιμο ποσού 6.000,00 €, ήτοι ποσοστό 40% της καθαρής αξίας ενός (1) εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας 15.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.850,00 €, το οποίο έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,12, 18 παρ.2, 9 και 30 παρ.4 και 7 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης –Α΄ Υποδιεύθυνσης –Τμήμα Α5 Ερευνών Κοζάνης σε εκτέλεση της υπ΄ αριθμ...../23-03-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας . Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε για την επεξεργασία της έκθεσης κατάσχεσης με αριθμό/17-03-2021, με την οποία κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης με ΑΦΜ Η κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση , πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο έρευνας και ελέγχων της υπηρεσίας , με βάση τα διαλαμβανόμενα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με αριθμό/2020 , σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση με ΑΦΜ εξέδωσε, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 ,εξήντα πέντε (65) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές προς διάφορες λήπτριες-επιχειρήσεις .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα εξής:

- 1.Εσφαλμένη εκτίμηση περί της δήθεν εικονικότητας του υπό κρίση τιμολογίου. Ο εκδότης του εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν είναι προμηθευτής του προσφεύγοντος αλλά υπεργολάβος στον οποίο ανέθεσε με σύμβαση έργου την εκτέλεση χωματουργικών εργασιών.
2. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου -Έλλειψη ή ελαττώματα της αιτιολογίας- Κατάφωρη αντίθεση με την αρχή της νομιμότητας, χρηστής διοίκησης και αναλογικότητας.
3. Βάρος απόδειξης της εικονικότητας .
- 4.Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου .

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται 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.....

Επειδή, 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, να 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 1404/2015, ΣτΕ 506/2012).

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:«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:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και ο προσδιορισμός των προστίμων Κ.Φ.Α.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νίκης στην οποία αναφέρονται τα εξής:

“Μετά από όλα όσα με λεπτομέρεια παραθέσαμε, σχετικά με την ελεγχόμενη επιχείρηση και την αντισυμβαλλόμενη εκδότρια επιχείρηση, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας των ελέγχων και της επεξεργασίας των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων, προκύπτουν τα παρακάτω:

Κατασχέθηκαν τα παρακάτω χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης με ΑΦΜ, για τις διαχειριστικές περιόδους-φορολογικά έτη 2009 με την με αριθμό/2021 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων-Αρχείων της Υπηρεσίας μας:

α/α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΣΧΕΘΕΙΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/31-12- 2009	Εκσκαφή και μεταφορά μπαζών στην περιοχή της Ναυπάκτου	15.000,00€	2.850,00€	17.850,00€
2	/28-01- 2010	Εκσκαφή φρεατίων, αποκομιδή μπαζών στο έργο οπτικής ίνας Αμοργού και Νάξου	45.000,00€	8.550,00€	53.550,00€

Λόγω του ότι η φερόμενη ως εκδότρια των παραπάνω φορολογικών στοιχείων, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε παροχή ή πώληση αγαθών κατά την εξεταζόμενη διαχειριστική περίοδο 2009 έως 2010, όπως προέκυψε από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, βαρύνεται η λήπτρια επιχείρηση να

αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας(ΣΤΕ 506/08-02-2012)

Αντ' αυτού, η ελεγχόμενη επιχείρηση μετά την επίδοση από την Υπηρεσία μας της Πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων, δεν προσκόμισε στην υπηρεσία μας κανένα στοιχείο σχετικό με την εκτέλεση των έργων όπως συμφωνητικά εργολαβίας, καθώς και οτιδήποτε σχετικό με την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών. Δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών.

- Σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2009 και 2010,φέρεται να εξοφλήθηκαν με την καταβολή μετρητών, κατά παρέκκλιση των όσων ορίζονταν στο άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ).

Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας επιχείρησης δεν προκύπτει καμία κατάθεση χρηματικού ποσού που να αφορά στην εξόφληση των παραπάνω συναλλαγών.

Οι παραπάνω συναλλαγές είναι συνολικής αξίας μεγαλύτερης των 15.000,00€, οπότε εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) περί ολικής εξόφλησης αυτής ή τμηματικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.Ακόμη για να διασφαλιστούν οι επιχειρήσεις, σε περιπτώσεις αμφιβήτησης των συναλλαγών μεταξύ τους ακόμη και τιμολόγια με μικρά σχετικά ποσά εξοφλούνται μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Στην συγκεκριμένη υπόθεση εμφανίζεται η ελεγχόμενη επιχείρηση λήπτης να συναλλάσσεται με μετρητά γεγονός που συναντούμε κατά συντριπτική πλειοψηφία στις εικονικές συναλλαγές.

- Από τα φορολογικά στοιχεία που προσκόμισε η εκδότρια επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ.σχετικά με τις αγορές-δαπάνες που πραγματοποίησε κατά το έτος 2009 και 2010,και τα οποία διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας, αναφέρουμε ότι: Η εκδότρια επιχείρηση προσκόμισε φορτωτικές με τις οποίες φέρεται να μετακινεί τα μηχανήματα έργου που διέθετε, στους χώρους εκτέλεσης των εκάστοτε εργασιών. Από τις προσκομισθείσες φορτωτικές δεν προκύπτει η μετακίνηση μηχανήματος έργου στην Ναύπακτο και στα νησιά Αμοργό και Νάξο, όπου φέρεται να εκτελέστηκαν τα έργα, όπως αυτά αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Επίσης δεν πραγματοποιήθηκε καμία δαπάνη για την αγορά καυσίμων ή οποιαδήποτε άλλη δαπάνη κατά τις χρήσεις 2009 και 2010 στο πλαίσιο της άσκησης της ατομικής της δραστηριότητας.
-η εκδότρια επιχείρηση από 12-11-2009 δεν διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους.

- Σχετικά με τα μηχανήματα έργου προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση διέθετε έναν φορτωτή για το χρονικό διάστημα από 06-05-2008 έως και 22-06-2008, και επίσης έναν φορτωτή από 30-10-2008 έως και 31-03-2010. Από το εύρος όμως που εκτέλεσε διαπιστωμένα, λαμβάνοντας υπόψη τις δαπάνες που πραγματοποίησε και τις μετακινήσεις των μηχανημάτων έργου σε τοποθεσίες όπως αυτές προκύπτουν από τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθώς η εκδότρια επιχείρηση διέθετε έναν φορτωτή και από 12-11-2009 δεν διέθετε κανένα φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, καταλήγουμε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι δεν είχε την δυνατότητα εκτέλεσης των επίμαχων συναλλαγών.
- Δεν διέθετε τον απαραίτητο πάγιο εξοπλισμό αλλά και το προσωπικό για την εκτέλεση των έργων όπως αυτά περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το [άρθρο 62](#) του ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, με το [άρθρο 28 παρ. 2](#) του ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με το [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 [άρθρου 17](#) του 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...».

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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από Έκθεση Ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων της προϊσταμένης της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης δημοσίων εσόδων , η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (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 της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

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 (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για κατάφωρη αντίθεση με τη θεμελιώδη αρχή της νομιμότητας , της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας , αυτός τυγχάνει αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα , η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να

ασκούν τις αρμοδιότητες τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί , ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης .Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώστηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων .

Αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής , οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς το υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό .Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως , τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας , όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004 ,ΣτΕ 1249/2010). Έχει κριθεί , ωστόσο , ότι οι διατάξεις των Ν.4174/2013 και 4337/2015 , μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας ,διότι δεν θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο , ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων , στον οποίο κυρίως αποβλέπει , του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων .Εξάλλου , όταν η ίδια φορολογική αρχ , θεμιτώς κατά το Σύνταγμα , ενόψει των ανωτέρω , δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης , θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι , το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία , δεν μπορεί να τεθεί .

Κατά συνέπεια , οι προταθέντες ισχυρισμοί απορρίπτονται ως ουσία αβάσιμοι .

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, περαιτέρω, 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, να 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 336/2018, ΣτΕ1404/2015, ΣτΕ 506/2012).Εξάλλου, 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, ΣτΕ 1126/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιαδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέδειξε την ανυπαρξία της συναλλαγής, καθώς η εκδότρια επιχείρηση δεν μπορούσε να

πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια, διότι:

- Δεν είχε στην κατοχή της κανένα αναγκαίο για τις υπηρεσίες αυτές μηχανήμα έργου, ή φορτηγό αυτοκίνητο και γενικά κανενός είδους πάγιο εξοπλισμό όπως απαιτείται για επιχειρήσεις αυτού του είδους.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό και συγκεκριμένα εργάτες, τεχνικούς ή και διοικητικούς υπαλλήλους, οι οποίοι απαιτούνται προκειμένου να φέρουν κατά τη συνήθη πρακτική εις πέρας, αυτού του είδους αλλά και αυτής της χρηματικής αξίας, εργασίες.
- Η επιχείρηση δεν είχε κανενός είδους δαπάνες συναφείς με τον κύκλο εργασιών που εμφανίζει στις συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους – φορολογικά έτη.

Επειδή, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη του ισχυρισμού του περί πραγματοποίησης της συναλλαγής που περιγράφεται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της με ΑΦΜ, ο σχετικός ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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 ίδιου 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 ενάσκησή 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ 2, του Ν.2238/1994 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.....

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟ.Υ 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 παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. [2523/1997](#) (Α' 179), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δυνάμει της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. Θεσσαλονίκης –Α'Υποδιεύθυνση Ελέγχων-Α5 Τμήμα Ερευνών Κοζάνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ για τη χρήση 2009, όπου εκδόθηκε η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. η οποία περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις 27/07/2020 αποτελώντας συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς περιήλθε στη διάθεση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής, προκαλώντας την ενιαύσια παρέκταση της παραγραφής η οποία συμπληρωνόταν την 31/12/2021.

Επειδή, η προσβαλλόμενη Πράξη επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε την 12-10-2021 ,επιδόθηκε δε την 20/10/2021, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 18-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό/12-10-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β' του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	<u>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	<u>ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</u>
Ποσό καταλογισμού	6.000,00 €	6.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη

του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚ
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.

