



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.03.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 348

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' - ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' - ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή σακών και τσαντών από χαρτί πρόστιμο βάσει του άρθρου 7 παρ. 3γ του ν. 4337/2015 ποσού 3.300,00 €, λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 16.500,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.795,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 3.795,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.138,50 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 4.933,50 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. της αξίας των ανωτέρω ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' - ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 1.897,50 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισρών ως λήπτρια των ανωτέρω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $3.795,00 \text{ €} * 50\% = 1.897,50 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4174/2013 και 79 ν. 4472/2017) της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με την

οποία η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία αυτών. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω επιχείρηση είναι και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Έχει υποβληθεί αίτηση για την γνωστοποίηση της έκθεσης ελέγχου που αφορά την εκδότρια επιχείρηση «.....» τόσο στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όσο και στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία δεν έχει ικανοποιηθεί έως σήμερα, στο κομμάτι που αφορά την ίδια την επιχείρηση. Η μη γνωστοποίηση αυτής, καθιστά αδύνατη την κατ' ουσίαν απάντηση.

2) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής.

3) Πλημμελής αιτιολογία ως προς την αποδιδόμενη μερική εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Ο έλεγχος προβαίνει σε μια πρόδηλη αντίφαση. Αφενός χαρακτηρίζει την εκδότρια επιχείρηση ως ανύπαρκτη και ότι ως εκ τούτου δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και στη συνέχεια της αποδίδει την παράβαση της έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι συναλλαγές ήταν καθ' όλα πραγματικές. Ο έλεγχος δεν αμφισβητεί τον τρόπο καταβολής του τιμήματος και ούτε προβαίνει σε κάποια συγκριτική αξιολόγηση των τιμών κοστολόγησης της παροχής.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. με τον ν. 4337/2015 (από 17/10/2015), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016 παρασχέθηκαν σχετικές οδηγίες και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. ... Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο

της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. ...

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και **όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου**. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής). ...». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο

περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμων και φόρων σε βάρος της προσφεύγουσα την φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2025) βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τα άρθρα 36 παρ 3^α του Ν. 4174/2013 και 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., φόρου και προστίμου Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων την

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015, οριζόταν ότι: «... 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την

ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο

ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με αφορμή τα με αριθμό, και δελτία πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καθώς και το με αριθμό δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ για τις επιχειρήσεις «.....», ΑΦΜ, «.....», ΑΦΜ, «.....», ΑΦΜ, «.....», ΑΦΜ και «.....», ΑΦΜ τα οποία περιείχαν πληροφορίες για συναλλαγές μεγάλης αξίας με την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή ενοικίασης άλλων μηχανημάτων και εξοπλισμού χωρίς χειριστή διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

➤ Όπως προκύπτει από την ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων των συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ), το μεγαλύτερο μέρος των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων (δαπανών) κατά το φορολογικό έτος 2014 της επιχείρησης «.....», εκδόθηκε από τις ανωτέρω επιχειρήσεις και συγκεκριμένα:

ΠΗΓΗ	2014
Συνολική αξία φορολογικών στοιχείων δαπανών φορολογικού έτους 2014 βάσει ΜΥΦ	993.541,11
Αξία ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από τις εν λόγω προμηθεύτριες επιχειρήσεις	819.415,65
Αξία φορολογικών στοιχείων δαπανών από λοιπούς	174.125,46

➤ Οι ανωτέρω προμηθεύτριες επιχειρήσεις ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτές, αλλά όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσεως της δραστηριότητάς τους και του κύκλου εργασιών τους, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν διέθεταν δύο βασικά και άκρως απαραίτητα στοιχεία για την ύπαρξη και λειτουργία οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης: α) έδρα-επαγγελματική εγκατάσταση και β) εμπορεύματα και προσωπικό, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις συναλλαγές (και δη μεγάλης έκτασης) που βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) φέρεται να πραγματοποιήσαν.

➤ Δεν προκύπτουν ποιες υπηρεσίες παρασχέθηκαν βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων των ανωτέρω προμηθευτριών επιχειρήσεων, που καταχωρίστηκαν στα τηρούμενα βιβλία της εταιρίας «.....», ούτε προσκομίσθηκαν άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία (ιδιωτικό συμφωνητικό, στοιχεία για την εξόφληση μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων). Επί πλέον, από την ανάλυση και επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας «.....», δεν διαπιστώνεται καμία διενέργεια πληρωμής προς τις εκδότριες επιχειρήσεις μέσω των λογαριασμών αυτών.

Με βάση τα ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ έκρινε τα εκατόν τριάντα έξι (136) εκδοθέντα από την εκδότρια «.....», ΑΦΜ φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά,

συνολικής καθαρής αξίας 1.005.016,27 €, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, υιοθετώντας τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου στην εκδότρια εταιρία και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία έκρινε ακολούθως ότι τα δύο (2) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την «.....», ΑΦΜ είναι μερικώς εικονικά, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία αυτών.

Επειδή, σύμφωνα 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, η προσφεύγουσα στην προκειμένη περίπτωση έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία από την «.....».

α/α	Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία	Περιγραφή παρεχόμενης υπηρεσίας
1		8.250,00€	1.897,50€	10.147,50€	Σχεδιασμός και εγκατάσταση συστήματος διαχείρισης της Υγείας και ασφάλειας στην εργασία ΕΛΟΤ 1801
2		8.250,00€	1.897,50€	10.147,50€	Σχεδιασμός και εγκατάσταση συστήματος περιβαλλοντικής διαχείρισης ISO 14001:2004
	Σύνολο	16.500,00€	3.795,00€	20.295,00€	

Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν ως πάγια (έξοδα αναδιοργάνωσης) στα βιβλία της επιχείρησης και υπολογίστηκαν αποσβέσεις συνολικού ποσού 825,00 €. Περαιτέρω πιστώθηκαν λογιστικά στις 31.12.2014 τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα (αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων) και χρεώθηκαν λογιστικά την ίδια μέρα οι επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων για τις συνολικές αποσβέσεις των εξόδων αναδιοργάνωσης ποσού 3.249,50 €, με συνέπεια, η αξία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων να μην επηρεάζει το αποτέλεσμα του φορολογικού έτους.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα κάτωθι:

➤ Αντίγραφο της από2014 μεταφοράς ποσού 3.795,00 € της Τράπεζας Πειραιώς προς τον λογαριασμό της «.....»,

➤ Αντίγραφο της από2014 μεταφοράς ποσού 8.250,00 € της Τράπεζας Πειραιώς προς τον λογαριασμό της «.....»,

➤ Αντίγραφο της από2014 μεταφοράς ποσού 8.250,00 € της Τράπεζας Πειραιώς προς τον λογαριασμό της «.....»,

➤ Την με αριθ.2014 τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών που κατέθεσε η «.....» και συμπεριλαμβάνει τα από2014 ιδιωτικά συμφωνητικά ποσού 8.250,00 € έκαστο και

➤ Φάκελο πιστοποίησης – εγχειρίδιο περιβαλλοντικής διαχείρισης ΕΛΟΤ EN ISO 14001:2004.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4174/2013 και 79 ν. 4472/2017) της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι:

➤ Η φορολογική αρχή αντικρούει τον ισχυρισμό που διατυπώνει η προσφεύγουσα στο υπ' αριθ. πρωτ.2021 υπόμνημα – απάντηση στο υπ' αριθ./2021 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περί πλημμελούς αιτιολογίας, επισημαίνοντας ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές ήταν πραγματικές, με δεδομένη την επαγγελματική ανυπαρξία του εκδότη,

➤ Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε περαιτέρω έλεγχο των στοιχείων πληρωμών μέσω τραπεζικής κατάθεσης (που ανέρχονται στο συνολικό ποσό των συναλλαγών) που της προσκόμισε η προσφεύγουσα και έτσι δεν προκύπτει η τυχόν επιστροφή μέρους των χρημάτων αυτών, είτε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας, είτε σε πρόσωπο σχετιζόμενο με αυτή (ανακύκλωση χρήματος).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η κρίση της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περί μερικής εικονικότητας των ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων εδράζεται αποκλειστικά και μόνο στο πόρισμα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που αφορά στον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι την εταιρεία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., χωρίς να έχουν συνεκτιμηθεί τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών και χωρίς να εξεταστεί η πραγματοποίησή ή μη των συναλλαγών των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προς στοιχειοθέτηση της παράβασης με πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία, σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια, από την έκθεση ελέγχου και τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν τεκμηριώνεται η μερική εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών και η διάπραξη της οικείας παράβασης από την προσφεύγουσα (Δ.Πρ. Θεσ.,).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής δύναται να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο εντός του προβλεπόμενου χρόνου της παραγραφής, συμφώνως προς το άρθρο 36 παρ. 3^α του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019, στοιχειοθετώντας πλήρως και σαφώς την παραπάνω αναφερόμενη παράβαση (λήψη μερικώς εικονικών).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση του πρώτου προβαλλόμενου ισχυρισμού της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' - ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3γ ν. 4337/2015	3.300,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	3.795,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.138,50€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.933,50€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	1.897,50€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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