



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15/ 07/ 2022

Αριθμός Απόφασης 2529

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας : 213 1604561

Τηλέφωνο

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

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

4. Την από 18-03-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ, που εδρεύει στον , επί της θέσης , ήδη με την νέα επωνυμία της , όπως νομίμως εκπροσωπείται από τον του , με ΑΦΜ , κάτοικος , οδός , κατά:

-Της υπ' αριθμ./...../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 18-03-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ, ήδη με την νέα επωνυμία της 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' αριθμ./...../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 - ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 88.810,18€ (222.025,46€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, είκοσι ένα (21) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία, με προσδιορισθέντα μερικώς εικονική αξία ύψους 273.091,31€, ήτοι καθαρά αξία 222.025,46€ πλέον ΦΠΑ 51.065,85€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5- ν.4337/2015) εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν της από 25-11-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν.4172/2013] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), ύστερα από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως που αφορά στη χρήση 2014, διότι το δικαίωμα του δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η έκδοση της πράξης έγινε πέρα της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 28 του ν.4174/13.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν.4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), 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, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία 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 i. 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 ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής 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 έκφραση 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 υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 25-10-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε σε είκοσι μία (21) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης είκοσι ενός (21) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων, με προσδιορισθέντα μερικώς εικονική αξία ύψους 273.091,31€, ήτοι καθαρά αξία 222.025,46€ πλέον ΦΠΑ 51.065,85€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ,

Επειδή η λήψη των παραπάνω είκοσι ενός (21) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 στην κρινόμενη χρήση 2014, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στη χρήση 2014 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (21/12/2022) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2025. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 25-10-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν. 4172/2013] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), που αφορά τόσο την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., όσο και την λήπτρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί μερικώς εικονικά ως προς την αξία των επίδικων τιμολογίων και ειδικότερα:

«.....Α. Για την εκδότρια των Φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ότι:

-.....συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η επιχείρηση είχε την υλικοτεχνική υποδομή (προσωπικό) που υποδηλώνει τη δυνατότητα της να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία αλλά συνολικής αξίας μικρότερης από αυτή που αναγράφεται στα εν λόγω στοιχεία.

Δηλαδή η επιχείρηση εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) μερικώς εικονικά ως προς την αξία με προσδιορισθείσα μερικώς εικονική αξία ύψους 273.091,31€ και με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α. ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τη λήπτρια επιχείρηση.

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς την αξία λόγω υπερτιμολόγησης για τους παρακάτω λόγους:

1) Από τις τριάντα τέσσερεις (34) επιταγές συνολικού ύψους 690.351,65€, που εξέδωσε η λήπτρια επιχείρηση σε διαταγή της επιχείρησης για την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, το προϊόν τριών (3) επιταγών ύψους 110.103,97€ εισπράττεται τελικά από τους νόμιμους εκπροσώπους της λήπτριας επιχείρησης με συνέπεια να μην εξοφλείται η εκδότρια των στοιχείων

2) Πέντε (5) επιταγές εκ των ανωτέρω συνολικού ύψους 162.987,34€ εισπράττονται τελικά από προμηθευτές της λήπτριας επιχείρησης και εκδότριας των επιταγών με συνέπεια να μην εξοφλείται η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

3) Ο τρόπος είσπραξης των ανωτέρω οκτώ (8) επιταγών συνολικού ύψους 273.091,31€ δεν συνάδει με την συνήθη επιχειρηματική συναλλακτική τακτική αλλά παραπέμπει σε ενέργειες, βάσει των οποίων, καταδεικνύεται ότι το προϊόν των επιταγών επιστρέφει στη λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και εκδότρια των επιταγών.

4) Οι παραπάνω επιστροφές χρηματικών ποσών που ελάμβαναν χώρα δεν αντιστοιχούσαν σε πληρωμές συγκεκριμένων τιμολογίων αλλά σε πληρωμές έναντι.

5) Από τη συνολική αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ύψους 690.531,65€ η εκδότρια αυτών φέρεται να εισέπραξε, είτε η ίδια είτε συναλλασσόμενες με αυτή επιχειρήσεις (προμηθευτές της), ποσό ύψους 417.440,34€ μόνο.

Μετά από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα ο έλεγχος διαπιστώνει για την επιχείρηση

....., εκτροπή πουλερικών με έδρα στην θέση οδός του Δήμου και ΑΦ.Μ.

....., ότι εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2014 προς την επιχείρηση είκοσι ένα (21) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 690.531,65€, ήτοι καθαρής αξίας 561.407,84€ πλέον Φ.Π.Α. 129.123,81€, τα οποία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία τους με προσδιορισθείσα μερικώς εικονική αξία 273.091,31€, ήτοι καθαρή αξία 222.025,46€ πλέον Φ.Π.Α. 51.065,86€.

B. Για την λήπτρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι:

.....συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) με εκδότρια την επιχείρηση είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία λόγω υπερτιμολόγησης.

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς την αξία με προσδιορισθείσα μερικώς εικονική αξία ύψους 273.091,31€ για τους παρακάτω λόγους:

1) Από τις τριάντα τέσσερεις (34) επιταγές συνολικού ύψους 690.351,65€, που εξέδωσε η λήπτρια επιχείρηση σε διαταγή της επιχείρησης, για την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, το προϊόν τριών (3) επιταγών ύψους

110.103,97€ εισπράττεται τελικά από τους νόμιμους εκπροσώπους της λήπτριας επιχείρησης με συνέπεια να μην εξοφλείται η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων

2) Πέντε (5) επιταγές εκ των ανωτέρω συνολικού ύψους 162.987,34€ εισπράττονται τελικά από προμηθευτές της λήπτριας επιχείρησης και εκδότριας των επιταγών με συνέπεια να μην εξοφλείται η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Ο τρόπος είσπραξης των ανωτέρω οκτώ (8) επιταγών συνολικού ύψους 273.091,31€ δεν συνάδει με την συνήθη επιχειρηματική συναλλακτική τακτική αλλά παραπέμπει σε ενέργειες, βάσει των οποίων, καταδεικνύεται ότι το προϊόν των επιταγών επιστρέφει στη λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και εκδότρια των επιταγών.

Οι παραπάνω επιστροφές χρηματικών ποσών που ελάμβαναν χώρα δεν αντιστοιχούσαν σε πληρωμές συγκεκριμένων τιμολογίων αλλά σε πληρωμές έναντι.

Από τη συνολική αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ύψους 690.531,65€ η εκδότρια αυτών φέρεται να εισέπραξε, είτε η ίδια είτε συναλλασσόμενες με αυτή επιχειρήσεις (προμηθευτές της), ποσό ύψους 417.440,34€ μόνο.

Ειδικότερα από την ανάλυση - επεξεργασία των επιταγών προέκυψαν τα ακόλουθα:

α) Επιταγές ύψους 40.040,81€ εισπράττονται από την επιχείρηση, με κατάθεση στον τραπεζικό της λογαριασμό.

β) Επιταγές ύψους 79.004,81 € μεταβιβάζονται σε προμηθευτές της επιχείρησης, από τους οποίους και εισπράττονται.

γ) Επιταγές ύψους 40.068,23€ μεταβιβάζονται στην εταιρεία από την οποία και εισπράττονται λόγω των μεταξύ τους συναλλαγών.

δ) Επιταγές ύψους 258.326,51€ εισπράττονται μετρητά από υπάλληλο και κατατίθενται την ίδια ημέρα μετρητά στο ταμείο της εταιρείας

ε) Επιταγές ύψους 110.103,97€ επιστρέφουν στην επιχείρηση (λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και εκδότρια των επιταγών) και εισπράττονται από στελέχη της με κατάθεση στον τραπεζικό τους λογαριασμό.

στ) Τέλος επιταγές ύψους 162.987,34€ φέρεται να εισπράττονται από προμηθευτές της εταιρείας (λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και εκδότρια των επιταγών).

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης, από την οποία έλαβε το Φορολογικό Έτος 2014 είκοσι ένα (21) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής αξίας 690.531,65€, ήτοι καθαρής αξίας 561.407,84€ πλέον Φ.Π.Α. 129.123,81€, τα οποία είναι

μερικώς εικονικά ως προς την αξία με προσδιορισθείσα μερικώς εικονική αξία ύψους 273.091,31€, ήτοι καθαρή αξία 222.025,46€ πλέον Φ.Π.Α. 51.065,86€,..... »
Για περισσότερη ανάλυση βλέπε την από 25-10-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν. 4172/2013] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από 25-10-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν.4172/2013] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει την οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

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

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπεριστατωμένα 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, το υπ' αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση κοινοποιήθηκε στις 21-09-2021 μαζί με την υπ' αριθ./2021 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7§3 &5 του Ν.4337/2015, στην προσφεύγουσα. Εν συνεχεία, η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση του Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου στις 21-02-2022, ήτοι τέσσερις μήνες από την εκπνοή της σχετικής προθεσμίας που θέτει το αρ. 28 του ν.4174/13.

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

Επειδή, δεν αποδεικνύεται βλάβη σε βάρος της προσφεύγουσας, με τους τέσσερις μήνες καθυστέρηση έκδοσης της από 21-02-2022 προσβαλλόμενης πράξης, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για ακυρότητα της πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-11-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν. 4172/2013] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω

υπηρεσίας, α) & β), επί της οποίας
εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως
αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. / **18-03-2022** ενδικοφανούς προσφυγής που
υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ, ήδη με την νέα
επωνυμία της, και την επικύρωση της υπ. αριθ. / / 2022
πράξης.

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

Φορολογική περίοδος: 01/01 - 31/12-2014 [υπ. αριθ. / / 2022]

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015: $(222.025,46\text{€} \times 40\%) = 88.810,18\text{€}$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.