



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 18/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1241

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...**, κατά της με αριθ. ... **21/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Έδεσσας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... **21/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, με δευτερεύουσα δραστηριότητα τη λειτουργία ξενοδοχείου, πρόστιμο συνολικού ύψους **2.165,00€**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές που δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, συνολικής καθαρής αξίας 21.650,00€ πλέον ΦΠΑ 4.546,50€ ήτοι συνολικής αξίας 26.196,50€ έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:....**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι 21.650,00€ X 10%.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Έδεσσας βάσει της από **21/12/2021** έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92 & Ν.4174/2013) σε εκτέλεση της με αριθ. .../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... - **25/1/2021** πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ....28/1/2021** ΔΟΥ Έδεσσας) και η συνημμένη του με ID αναφοράς .../19 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου για τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων στο πλαίσιο της δράσης «Ενίσχυση ξενοδοχειακών και τουριστικών καταλυμάτων για τη δημιουργία διαδικτυακών τόπων προβολής και συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων (Digi-Lodge)» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκληση», έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του στη χρήση 2010 τα προαναφερόμενα τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία, έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:....** Ακολούθως στάλθηκε στη ΔΟΥ Έδεσσας με το με αρ. πρωτ. ... **1/2/2021** πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ... **8/2/2021** ΔΟΥ Έδεσσας) η από **30/11/2020** έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/2015 που αφορούσε στον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:....**, όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων συμπεριλαμβάνονταν στους λήπτες του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή προστίμου ΚΒΣ για την υπό κρίση χρήση 2010. Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων που δικαιολογούν τον επανέλεγχο.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστία του ως λήπτη.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 72§11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « 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, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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) ... 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, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα

στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α΄ του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β΄ του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α΄ του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων για το οικ. έτος 2011 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010 υπέβαλε τη με αρ..../2011 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το με αρ. πρωτ. ... - 25/1/2021 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ....28/1/2021 ΔΟΥ Έδεσσας) και η συνημμένη του με ID

αναφοράς .../19 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ίδιας ελεγκτικής αρχής, όπου διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων έλαβε από τον ... με **ΑΦΜ**:... τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2010, και τα οποία περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας στις **28/1/2021**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010**, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010** (οικ. έτος **2011**), λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, και ειδικότερα στο τελευταίο έτος της παρεκταθείσας σε δεκαετή παραγραφής, κατέστη ενδεκαετής (δη έως τις **31/12/2022**) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις **21/12/2021** (και επίδοσής της στις **28/12/2021**), το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, 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, 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.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 εμπειριστатωμένα 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 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

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».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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 από 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 505-6/2012).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, 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 εδράζεται επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. 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 εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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, ο προσδιορισμός του προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 για την υπό κρίση διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στην από **21/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92 & Ν.4174/2013) της ΔΟΥ Έδεσσας, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αρ. πρωτ. ... - **25/1/2021** πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και της συνημμένης του με ID αναφοράς .../19 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον προσφεύγοντα, καθώς και του με αρ. πρωτ. ... **1/2/2021** πληροφοριακού δελτίου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και της από **30/11/2020** έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/2015 ελέγχου της ίδιας ελεγκτικής αρχής, που αφορούσε στον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:....** Ενδεικτικά διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για τον εκδότη των υπό κρίση στοιχείων ... με **ΑΦΜ:...** ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακού εξοπλισμού και λογισμικού:

- Σύμφωνα με την από **30/11/2020** έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/2015 της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης φερόταν να πωλεί ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές καθώς και προγράμματα και να πραγματοποιεί την τοποθέτηση αυτών σε επιχειρήσεις, οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο

«Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων - digi-lodge» και επίσης συγκροτούσε το σχετικό φάκελο.

- Από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ (κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας) προέκυψε πως η εξόφληση των αξιών των εκδοθέντων τιμολογίων γινόταν μεν διατραπεζικά όπως απαιτούνταν από το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο, ωστόσο, οι τραπεζικές συναλλαγές ήταν πλασματικές εφόσον, πραγματοποιούνταν με ίδια κεφάλαια του πατέρα του ... ή με έκδοση επιταγών, των οποίων τα ποσά επέστρεφαν σε πρόσωπα συγγενικά ή φιλικά των πελατών του.
- Η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές του ... με **ΑΦΜ:...** με τις επιχειρήσεις οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ», ήταν εικονικές με μοναδικό σκοπό την άντληση επιδοτήσεων εκ μέρους των δικαιούχων, υιοθετώντας τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και λαμβάνοντας υπόψη ότι α) Παρείχε υπηρεσίες σχετικές με εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών συστημάτων σε πλήθος επιχειρήσεων και ηλεκτρολογικές εργασίες, ενώ όπως προφορικά δήλωσε ο πατέρας του ... στη φορολογική αρχή, ο γιός του δε διέθετε σχετικό πτυχίο και δεν είχε τις απαιτούμενες γνώσεις. Ο ... επί σειρά ετών ήταν πρόεδρος ανώνυμης εταιρείας, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, και γνώστης, ενώ αυτός είχε την οικονομική διαχείριση της επιχείρησης του υιού του. Η δε ανώνυμη εταιρεία του ήταν σε αδράνεια, καθώς από έτερους ελέγχους διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε εικονικά τιμολόγια, β) Ο ... φερόταν, χωρίς υπαλλήλους / τεχνικούς να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας σε επιχειρήσεις σε διάφορες περιοχές της Ελλάδας, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του προέκυψαν ελάχιστες αγορές υλικών ή αγαθών συγκριτικά με τις πωλήσεις που πραγματοποιούσε και υπηρεσίες που παρείχε, γ) Δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή έγγραφα και δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών κατά τις χρήσεις 2009 έως 2011.

2. Αναφορικά με τα υπό κρίση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία:

- Ο προσφεύγων έλαβε από τον ... με **ΑΦΜ:...** τα εξής τιμολόγια:

	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ. ΗΜΕΡΟΜ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	ΤΔΑ	89 - 01/06/2010	10.200,00€	2.142,00€
2	ΤΠΥ	90 - 01/06/2010	9.950,00€	2.089,50€
3	ΤΠΥ	91 - 01/06/2010	1.500,00€	315,00€
Σύνολο			21.650,00	4.546,50

- Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στις υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών για τη χρήση 2010, και αντίστοιχα στις υποβληθείσες από τον ... συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών.
- Ο προσφεύγων ενώ είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία του τα παραπάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα στη στήλη «ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΓΙΩΝ» την καθαρή αξία τους και στη στήλη «ΦΠΑ ΕΞΟΔΩΝ» τον ΦΠΑ που τους αναλογούσε, για τα εν λόγω

πάγια δε διενήργησε αποσβέσεις.

- Οι τραπεζικές συναλλαγές εξόφλησης των εν λόγω τιμολογίων είναι εικονικές διότι δεν πραγματοποιήθηκαν από χρηματικά διαθέσιμα του λήπτη των τιμολογίων, αλλά από τις αναλήψεις μετρητών του πατέρα του εκδότη των τιμολογίων ..., με σκοπό την εξασφάλιση των τραπεζικών παραστατικών κατάθεσης σαν επιτρεπόμενο τρόπο εξόφλησης, προκειμένου αυτά να υποβληθούν στην ενδιάμεση διαχειριστική αρχή του επιχειρησιακού προγράμματος ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ, με στόχο την σχετική επιχορήγηση. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού χρησιμοποιήθηκε και νοθευμένο τραπεζικό παραστατικό (σελ. 6 της από **21/12/2021** έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ186/92 & Ν.4174/2013 της ΔΟΥ Έδεσσας).

Επειδή, με το άρθρο 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να επιβεβαιώσουν τους ισχυρισμούς του, ως προς την πραγματοποίηση των συναλλαγών, πόσο μάλλον την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας, μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης και καλοπιστίας του ως λήπτη, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **20/01/2022** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:....**

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

Διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010

- Η με αριθ. ... **21/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3ε του Ν.4337/2015	2.165,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.