



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1071

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **07/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στον Κοπανό Βέροιας, επί της οδού Τ.Κ. 59035, κατά: α) της με αριθμό/**06-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθ./**06-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, γ) της με αριθ./**06-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 55 §2δ του ν. 4174/2013 και άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 και δ) της με αριθ./**06-12-2021** πράξης επιβολής

προστίμου αρ.7 παρ.3 & 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ. πρωτ./07-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής 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 αριθ./6-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Βέροιας, δεν καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού διαφορά φόρου, αλλά αναμορφώθηκε η φορολογητέα ζημία σε 584.859,50€, έναντι της δηλωθείσας ύψους 602,859,50€.

Με τη με αριθ. .../6-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, διαφορά ΦΠΑ 4.140,00€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, ύψους 2.070,00€, ήτοι, συνολικό ποσό **6.210,00€**, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των εκροών της, του φόρου ληφθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, ύψους 18.000€, πλέον ΦΠΑ ύψους 4.140,00€ .

Με τη με αριθ. .../6-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 55 §2δ του Ν.4174/2013 και άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορ περ. 1/1/2014 – 31/12/2014, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, πρόστιμο συνολικού ύψους **2.070,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε 4.140,00 x 50%.

Με τη με αριθ. .../6-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, πρόστιμο ύψους **1.800,00€**, λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου απροσδιόριστης εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 18.000,00€ πλέον ΦΠΑ 4.140,00€, έκδοσης της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ:**, κατά παράβαση των άρθρων 1, 4, 6, 9 και 10 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του Ν.4337/2015, ήτοι, 10.000,00€*10%.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Βέροιας, βάσει των από 6/12/2021 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εφαρμογής διατάξεων των Ν.4172/2013 και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), φορολογίας ΦΠΑ

εφαρμογής διατάξεων Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 , προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και άρθρου 79 του Ν.4472/2017 σε εκτέλεση της με αριθ. ../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./28-01-2021 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης και η από 29/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων βάσει των διατάξεων του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) και του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, σύμφωνα με την οποία η εταιρεία «.....» με **ΑΦΜ:**, στο φορολογικό έτος 2014, εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, προς διάφορα πρόσωπα, μεταξύ των οποίων και προς τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/07-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνεταιρισμός ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος ΦΠΑ και προστίμων για το φορολογικό έτος 2014 έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή.
2. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως μερικώς εικονικού του ληφθέντος τιμολογίου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 3α του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019](#) (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019), ορίζεται : «*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, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν*».

Επειδή, με την παρ.27^α του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «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 ως προς τη «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται :

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 : «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 αυτοουργός ή συμμετοχος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (νυν 72) παρ.2 του ν.4174/2013 ως προς την εφαρμογή του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 06/12/2021 εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ και άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. /28-1-2021 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και την από 29/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων

και έκδοσης στοιχείων, ο προσφεύγων συνεταιρισμός έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 18.000,00€, πλέον ΦΠΑ 4.140,00€, από την επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ:**, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία του.

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 του Ν.4174/2013, αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., πρόστιμο Φ.Π.Α. και πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν.4337/2013 διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει το φορολογικό έτος 2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1 & 5 του ίδιου νόμου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και των υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 & 2937/2017 αποφάσεων του ΣτΕ. Το δε φορολογικό έτος 2014 παραγράφεται στις 31/12/2025, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο και πρόστιμα για το φορολογικό έτος 2014 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1^{ε'} του ν. 4174/2013, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»*.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν

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

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Η προσφεύγουσα οντότητα λειτουργεί με τη μορφή αγροτικού συνεταιρισμού, ο οποίος συστάθηκε στις 25/06/1987, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα και δευτερεύουσες, τις υπηρεσίες διαλογής, συσκευασίας και αποθήκευσης αγροτικών προϊόντων, παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από φωτοβολταϊκά συστήματα, χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών, εξαγωγή εγχώριων νωπών αγροτικών προϊόντων, κλπ., στην περιοχή Κοπανός Βέροιας, τηρεί δε για τις ανάγκες των εργασιών της, διπλογραφικά βιβλία. Με την ..08.02.2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων για το φορολογικό έτος 2014, διότι προέκυψαν νέα στοιχεία, κατόπιν του με αριθ. /28-01-2021 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα, με το ως άνω δελτίο διαβιβάστηκε η από 29/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων (βάσει των διατάξεων των ν. 4093/2012 και άρθρου 7 του ν. 4337/2015), που αφορά την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία η τελευταία έλαβε και καταχώρησε εκατόν είκοσι (120) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.787.770,00 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 411.187,10€ και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία αππροσδιορίστου εικονικής αξίας (μερικώς εικονικά), ήτοι, Τ.Π.Υ. , σε εκατόν σαράντα εννέα (149) περιπτώσεις, καθαρής αξίας 1.894.006,48€. Συγκεκριμένα, κατά το έτος 2014, η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, το με αριθ. .../4-3-2014 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), καθαρής αξίας 18.000 €, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.140,00 €, για την εκπόνηση μελέτης μέτρησης αποτελεσματικότητας της δεύτερης φάσης του προγράμματος «..... (ΡΟΔΑΚΙΝΟ – ΚΕΡΑΣΙ) ΠΟΠ/ΠΓΕ ΣΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ». Όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012), η Δ.Ο.Υ. Βέροιας, υιοθέτησε τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης για την εκδότρια εταιρεία, οι οποίες καταγράφονται στις σελίδες 3-5 της ως άνω έκθεσης και συγκεκριμένα :

«-από το γεγονός ότι από την ελεγχόμενη δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές ήταν πραγματικές,

- το γεγονός ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις, ενώ ήταν σε εξέλιξη ο διενεργούμενος έλεγχος της Δ. Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, αλλά και ο παρών έλεγχος, έσπευσαν να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις Φ. Εισοδήματος, με τις οποίες δήλωσαν μεγάλα ποσά κερδών μηδενίζοντας τα ποσά των αγορών τους, και οι οποίες από τον έλεγχο κρίνεται ότι υποβλήθηκαν προσχηματικά

- το γεγονός ότι το σύνολο σχεδόν των εξόδων της ελεγχόμενης φέρεται να πραγματοποιήθηκαν σχεδόν αποκλειστικά με τις ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις **(98,42% των συνολικών εξόδων)**, και αφού τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αυτών κρίθηκαν εικονικά, επομένως δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις φερόμενες ως πωλήσεις-έσοδα που δήλωσε στο φορολογικό έτος 2014 στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις εσόδων (ΜΥΦ) ήτοι:

Φορολογικό έτος 2014	
Πλήθος εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων	149
Συνολική καθαρή αξία	1.894.006,48

το γεγονός ότι δεν υποβλήθηκαν σύμφωνα με το υποσύστημα taxis, ούτε από την ελεγχόμενη ούτε από τους πελάτες της καταστάσεις συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8ν. 1882/90, αν και όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών ΜΥΦ, φέρεται να είχε συναλλαγές πολύ μεγάλου ύψους με κάποιους πελάτες (ποσά 803.300,00€, 150.800,00€, 135.250,00€, 180.300,00€, 32.800,00€, 97.526,00€, 17.000,00€ κ.α.).

- το προσωπικό που απασχόλησε ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο παροχής υπηρεσιών (διαφημίσεις)

- δεν προκύπτει να έχει πραγματοποιηθεί πραγματική εξόφληση των συναλλαγών αλλά κάνοντας χρήση του τραπεζικού συστήματος προέβη σε εικονικές εξοφλήσεις των συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως ο έλεγχος προσδιορίζει μέσα από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις της ελεγχόμενης και των αντισυμβαλλομένων, τις δηλώσεις Φ. Εισοδήματος (Έντυπα Ν , Ε3) και τις δηλώσεις Φ.Π.Α. όπως αυτές υποβλήθηκαν, κρίνονται ως μερικώς εικονικά-(με απροσδιόριστη εικονική αξία) κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66 του ν. 4174/2013.

.....
.....

Β. Εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία απροσδιόριστου εικονικής αξίας (μερικώς εικονικά) ήτοι Τ.Π.Υ. σε 149 περιπτώσεις, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων (εσόδων) της ελεγχόμενης, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66 του Ν. 4174/2013, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία αυτών, και συνολικής καθαρής αξίας 1.894.006,48€.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας και ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τη μερική εικονικότητα του τιμολογίου. Συγκεκριμένα επισημαίνει ότι το επίμαχο τιμολόγιο εκδόθηκε για πραγματικές συναλλαγές, ήτοι για την εκπόνηση μελέτης μέτρησης αποτελεσματικότητας της δεύτερης φάσης του προγράμματος «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΩΘΗΣΗΣ ΦΡΟΥΤΩΝ (ΡΟΔΑΚΙΝΟ – ΚΕΡΑΣΙ) ΠΟΠ/ΠΓΕ ΣΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ ΚΑΙ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ», μέσω επιδοτούμενου προγράμματος από την Ευρωπαϊκή Ένωση, το οποίο εκτελέστηκε σύμφωνα με την προκήρυξή του. Ως αμοιβή της αντισυμβαλλόμενης συμφωνήθηκε το ποσό των 18.000,00€, πλέον ΦΠΑ, για την οποία εκδόθηκε το με αριθ. .../04-03-2014 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 22.140,00€. Το ανωτέρω τιμολόγιο εξοφλήθηκε την 14/03/2014, με κατάθεση από αυτήν στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας εταιρείας που τηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς, όπως προκύπτει από το σχετικό παραστατικό της Τράπεζας και σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική της υποχρέωση, καθώς και από την με αριθ. .../14-03-2014 απόδειξη που του χορήγησε η εκδότρια του τιμολογίου επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «...*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...*».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου : «1...*Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.*»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: « 1.*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.*».

Επειδή, 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. Σάκουλα 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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι *«εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».*

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994).

Επειδή, περαιτέρω, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται :

«.... Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και ειδικότερα ότι :

α) από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν συναλλακτικώς υπαρκτή, διατηρούσε έδρα, απασχόλησε προσωπικό, είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα,

β) τηρούσε βιβλία και στοιχεία, υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, καθώς και τις προβλεπόμενες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014,

γ) από τον διενεργηθέντα έλεγχο, πέραν της διαπίστωσης της καταχώρησης των επίδικων στοιχείων στα βιβλία του προσφεύγοντος Συνεταιρισμού, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να θεμελιωθεί η παράβαση της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων. Τα δε πορίσματα του ελέγχου Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, τα οποία αποδέχτηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, βασίζονται αποκλειστικά στην εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η εκδότρια εταιρία από τις επιχειρήσεις «.....», ΑΦΜ, «..... Μ. ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ, «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ, και «..... & ΣΑΙ ΟΕ», με ΑΦΜ, χωρίς περαιτέρω έλεγχο των συναλλαγών της εκδότριας εταιρίας με τους πελάτες της,

δ) το γεγονός ότι η εταιρία «..... Ε.Ε.», με ΑΦΜ, κατέθεσε στην Δ.Ε.Δ. την με αριθ.πρωτ. /28-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η με αριθ. /15-09-2021 Απόφαση, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή, ως προς το σκέλος της έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, διότι δεν αιτιολογήθηκε ο λόγος για τον οποίο καταλογίστηκε στην εκδότρια η παράβαση της έκδοσης

μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα τη μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013,

ε) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει ότι η κρινόμενη συναλλαγή είναι πραγματική συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της σε αντίγραφα : i) αποδεικτικό εξόφλησης του με αριθ. .../04-03-2014 Τ.Π.Υ., με μεταφορά από τον υπ'αρ.-139 λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, προς τον υπ'αρ.105-745 τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας με δικαιούχο την εταιρεία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», ποσού 22.140,00 €, και ημερομηνία συναλλαγής 14/03/2014 και ii) της με αριθ./14-03-2014 απόδειξης της ως άνω εταιρείας για την εξόφληση του ως άνω τιμολογίου,

στ) το γεγονός ότι η φορολογική διοίκηση δεν προέβη σε περαιτέρω έλεγχο της εν λόγω πληρωμής και έτσι δεν προκύπτει η τυχόν επιστροφή μέρους των χρημάτων αυτών, είτε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας οντότητας, είτε σε πρόσωπο σχετιζόμενο με αυτή.

Επειδή, η φορολογική αρχή, η οποία έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, δεν απέδειξε με τρόπο τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη μερική εικονικότητα του στοιχείου, ήτοι με στοιχεία που να θεμελιώνουν με βεβαιότητα την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου, οι εκθέσεις ελέγχου είναι ελλιπείς ως προς την αιτιολογία και δε στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/07-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014

	δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέα κέρδη	-602.859,50	-584.859,50	-602.859,50

Επί της υπ' αρ./06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

	δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
Πιστωτικό υπόλοιπο	509.121,44	504.981,44	509.121,44
Διαφορά φόρου		4.140,00	0,00

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4174/2013		2.070,00	0,00
Συνολικό ποσό		6.210,00	0,00

Επί της υπ' αρ. .../06-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

Πρόστιμο αρθ.6 Ν.2523/97 και αρθ. 79 Ν.4472/2017	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ
	2.070,00	0,00

Επί της υπ' αρ. .../06-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014.

Πρόστιμο αρ.7 παρ.3 ε'του Ν.4337/2015	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ
	1.800,00	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.