



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/4/2022

Αριθμός απόφασης: 698

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., ΤΚ, κατά της με αρ. /29-10-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ. /29-10-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, της με αρ. /29-10-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014

και της με αρ./29-10-2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Την από 21/12/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

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

Επί της από 15/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του..... **του**με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

1. Με την υπ' αριθμ./29-10-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 1.639,78 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 819,89 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 275,34, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.735,01 €**.

2. Με την με αριθμό/29-10-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 749,80 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 374,90 €, ήτοι συνολικού ποσό ύψους **1.124,70 €**.

3. Με την με αριθμό/29-10-2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό $749,80 \times 50\% =$ **374,90 €**.

4. Με την με αριθμό/29-10-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **1.261,40 €** ($6.307,00 \times 20\%$), λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία αυτών, συνολικής καθαρής αξίας 6.307,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 749,80 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση γ' του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. .../29-3-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες προώθησης προϊόντων μέσα σε καταστήματα (με διανομή δώρων ή όχι)», στη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 31/12/2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν το με αρ. πρωτ./22-1-2021 Δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και η από 28-12-2020 (αρ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Καβάλας/3-2-2021) έκθεση ελέγχου που αφορά στην εταιρία με την επωνυμία «.....- ΑΦΜ» και σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω επιχείρηση εξέδωσε πλήθος μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία αυτών. Μεταξύ των ληπτών είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο οποίος έλαβε στο φορολογικό έτος 2014 δύο μερικώς εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 6.307,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 749,80€.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας αποδεχόμενος τα ως άνω πορίσματα έκρινε τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό .../18-8-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας το με αρ. πρωτ./30-9-2021 υπόμνημά του με τις απόψεις του, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων στο φορολογικό έτος 2014 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή δεν απάντησε και δεν έλαβε υπόψη καθόλου το υπόμνημά του- μη τήρηση ουσιαστικώς του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
3. Ο αντικειμενικός τρόπος υπολογισμού του προστίμου αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Η επιβολή προστίμων συνιστούν διοικητικές κυρώσεις και αντίκεινται στο Σύνταγμα και στην ΕΣΔΑ.
4. Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως μη νόμιμη αιτιολογία, άλλως αναπόδεικτο, άλλως ουσία αβάσιμο, ως προς τη μη πραγματοποίηση των ένδικων συναλλαγών.
5. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας και της αναλογικότητας και έλλειψη δόλου του.

Ως προς την παραγραφή

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, 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 ως προς την «**φοροδιαφυγή**» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται το εξής:

«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, 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, η με αρ. .../29-3-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./22-1-2021 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και την από 29/12/2020 (αρ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Καβάλας/3-2-2021) έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.5, αλλά και του προϊσχύοντος άρθρου 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 προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο και πρόστιμα για το φορολογικό έτος 2014 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

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 Φορολογική 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 υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 29/10/2021 εκθέσεις ελέγχου προστίμου του Ν.4337/2015, εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας ο έλεγχος αποδεχόμενος τα πορίσματα της από 29/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διαπίστωσε περαιτέρω ότι τα επίμαχα τιμολόγια της εκδότριας εταιρίας «.....- ΑΦΜ» καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντα, κρίνοντάς τα τελικώς ως μερικώς εικονικά, χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία αυτών.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 29/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες που συνέλεξε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και το με αριθμό πρωτοκόλλου/12/11/2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.

Αγίων Αναργύρων και καθώς η εκδότρια «.....» δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης του φορολογικού έτους 2014 διαπίστωσε, με βάση τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, ότι η εκδότρια έλαβε φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ακολούθως, επιδόθηκε στην εκδότρια το με αρ. .../19-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, στο οποίο ανταποκρινόμενη η εκδότρια κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. τις απόψεις της προσκομίζοντας παράλληλα τα ζητηθέντα βιβλία και φορολογικά στοιχεία και άλλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης έκρινε ότι οι ισχυρισμοί της εκδότριας, καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν είναι δυνατό να μεταβάλλουν το αποτέλεσμα του ελέγχου, διότι δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με βάση τα ως άνω πορίσματα έκρινε ότι τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων της εκδότριας εταιρίας «.....», όπως προσδιορίζονται από τα βιβλία της επιχείρησης της και τη δήλωση φόρου εισοδήματος και ανέρχονται στο ποσό των 608.583,30€, είναι μερικώς εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία.

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 εμπεριστατωμένα 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. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε 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 ανααιτιολόγητη 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, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, πέραν της διαπίστωσης της καταχώρησης των επίδικων στοιχείων στα βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας 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. Καβάλας, βασίζονται αποκλειστικά στην εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η εκδότρια εταιρία από τις επιχειρήσεις, ΑΦΜ, -, ΑΦΜ, -, ΑΦΜ, χωρίς περαιτέρω έλεγχο των συναλλαγών της εκδότριας εταιρίας με τους πελάτες της και χωρίς να κληθεί η εκδότρια προς ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της για την παράβαση της έκδοσης μερικώς εικονικών στοιχείων, παρά μόνο για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επισημαίνεται ότι η εταιρία «.....» κατέθεσε στην Δ.Ε.Δ. ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζοντας παράλληλα νέα στοιχεία σχετικά με την κρινόμενη υπόθεση, τα οποία η Υπηρεσία μας ανέπεμψε στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, βάσει των οποίων η Δ.Ο.Υ. μετέβαλε την κρίση της σχετικά με το ύψος των εικονικών στοιχείων που η εταιρία εξέδωσε. Επιπλέον η Υπηρεσία μας έκανε εν μέρει δεκτή την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνίσταται στην κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου και προστίμου μετά του σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ως προς την παράβαση της έκδοσης των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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».

Εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα όπως αυτοί καταγράφονται στο με αρ. πρωτ./30-9-2021 υπόμνημά του, χωρίς ωστόσο να αιτιολογεί το λόγο της απόρριψής τους.

Επειδή, συνεπώς ο έλεγχος δεν αποδεικνύει με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την μερική εικονικότητα των στοιχείων, ήτοι με στοιχεία που να θεμελιώνουν με βεβαιότητα την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, οι εκθέσεις ελέγχου είναι ελλιπείς ως προς την αιτιολογία και δε στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης από τον προσφεύγοντα μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται αποδεκτός, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**με ΑΦΜ, λόγω έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το σκεπτικό όπως παρατίθεται ανωτέρω.

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

1) Η με αριθμό/**29-10-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ποσό καταλογισμού : 0,00 €

2) Η με αριθμό/**29-10-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ποσό καταλογισμού : 0,00 €

3) Η με αριθμό/**29-10-2021** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ' του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ποσό καταλογισμού : 0,00 €

4) Η με αριθμό/29-10-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ποσό καταλογισμού : 0,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.