



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.12.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2349

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015

φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με κύριο αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φύλλων παρκετών, καλουπιών για οικοδομικό σκυρόδεμα, ταβανοσανιδών και τεμαχίων ξύλων για παρκέτα πρόστιμο βάσει του άρθρου 7 παρ. 3γ του ν. 4337/2015 ποσού 1.000,00 €, λόγω λήψης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, του Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 5.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.150,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου ν. 4093/2012 – προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το από υπηρεσιακό σημείωμα της ίδιας φορολογικής αρχής, ερειδόμενο στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για την «.....», ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία η εν λόγω εταιρεία είχε εκδώσει μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία αυτών. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω επιχείρηση είναι και ο προσφεύγων.

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

1) Νομικά πλημμελής η πράξη λόγω (πενταετούς) παραγραφής. Μη νόμιμη η επίκληση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2 του ν. 4174/2013 υπό το περιεχόμενο που διαμορφώθηκε με τις διατάξεις του ν. 4646/2019. Μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων. Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής όπως διατυπώνεται στην έκθεση ελέγχου. Ακόμη και υπό την εκδοχή της δεκαετούς παραγραφής μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου καθώς σύμφωνα με τη γραμματική ερμηνεία αλλά και την αρχή της

συσταλτικής ερμηνείας που διέπει τις φορολογικές διατάξεις, η παράταση αυτή αφορά μόνο τις περιπτώσεις προσδιορισμού φόρου και όχι τις πράξεις επιβολής προστίμου. Μη ρητή αναφορά στη σχετική διάταξη δεν μπορεί να καλυφθεί από οιαδήποτε αναλογική εφαρμογή.

2) Νομικά πλημμελής η πράξη λόγω μη συνδρομής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης και απόδειξης της εικονικότητας άλλως νομικά πλημμελής λόγω ελλείψεως αιτιολογίας άλλως λόγω μη συνδρομής του στοιχείου της μερικής εικονικότητας ως προς το ύψος της αξίας της συναλλαγής.

3) Μη ύπαρξη εικονικότητας όταν διαπιστώνεται ότι το συμφωνηθέν μεταξύ των μερών τίμημα είναι και αυτό που αναγράφεται στο επίμαχο τιμολόγιο, χωρίς να ασκεί ουδεμία επιρροή το αν, κατά τις κρατούσες συνθήκες της αγοράς, το τίμημα αυτό θα μπορούσε να είχε καθοριστεί μικρότερο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Κ.Φ.Δ. ως ίσχυσε από 26/7/2013 έως 1/2/2016 οριζόταν ότι: «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, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του Κ.Φ.Δ. όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...»

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

Επειδή, στο άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ., όπως αυτό τροποποιήθηκε με την περ. 12 της υποπαραγράφου Δ.2 του Ν. 4254/2014, 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί της περ. 12 της υποπαραγράφου Δ.2 του Ν. 4254/2014: «*Με την περίπτωση 12 τροποποιείται το άρθρο 62, ώστε να αρθεί οποιαδήποτε ερμηνευτική αμφιβολία (αν και συνάγεται σαφώς και από τις υφιστάμενες έως σήμερα διατάξεις) ότι μεταξύ των ενδεικτικώς αναφερόμενων, ως αναλογικά ισχυουσών διατάξεων επί φόρων που εφαρμόζονται και στα πρόστιμα, περιλαμβάνονται και οι διατάξεις περί παραγραφής, καθώς και για να εναρμονιστεί ο απαιτούμενος χρόνος ακροάσεως των είκοσι ημερών που ισχύει επί φόρων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κώδικα, και στην περίπτωση των προστίμων*». Περαιτέρω, το άρθρο 62 του ΚΦΔ αποτελεί ουσιαστικά το σύνολο των ρυθμίσεων που σχετίζονται με τη διαδικασία έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων προστίμου, καθώς και τα ζητήματα καταβολής και του χρόνου παραγραφής τους, για τα οποία γίνεται παραπομπή, κατ' ανάλογη εφαρμογή, στις διατάξεις του Κώδικα που αναφέρονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου.

Η διάταξη του άρθρου 36 παρ. 3α του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, όπως και οι υπόλοιπες διατάξεις του ιδίου άρθρου, αναφέρεται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, το δε άρθρο 62 παρ. 1 ΚΦΔ αποτελεί τον αναγκαίο σύνδεσμο για την κατ' αναλογία εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3α του ΚΦΔ (αλλά και του άρθρου 36 του ΚΦΔ εν συνόλω) και στις πράξεις επιβολής προστίμων.

Περαιτέρω, το άρθρο 66 παρ. 27 περ. α' του Ν. 4646/2019, για τις περιπτώσεις μη υποβολής δήλωσης ή περιέλευσης νέων στοιχείων σε γνώση της Φορολογικής Αρχής μετά την πενταετία, όρισε ως προς τον χρόνο ισχύος της ως άνω νέας ρύθμισης του άρθρου 36 παρ. 3α του ΚΦΔ, με την οποία εισήχθη η δεκαετής παραγραφή, την 1.1.2018, ενώ προέβλεπε επίσης δεκαετή παραγραφή για τις υποθέσεις φοροδιαφυγής που αφορούν τα έτη 2012-2017. Η εν λόγω διάταξη, η οποία αναφέρεται στο άρθρο 36 παρ. 3α του ΚΦΔ, ακολουθεί τη νομοτυπική μορφή του άρθρου 36 ΚΦΔ εν συνόλω, ήτοι αναφέρεται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, καθώς οι διατάξεις περί

παραγραφής ισχύουν αναλογικά και στα πρόστιμα, όπως τούτο ρητώς ορίζεται στο άρθρο 62 παρ. 1 ΚΦΔ.

Τέλος επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 4646/2019, 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. Από τη στιγμή δε που μειώνεται ο χρόνος της παραγραφής, δεν υφίσταται παράταση αυτής, και συνεπώς, τα όσα υποστηρίζει ο προσφεύγων περί ανάγκης για στενή ερμηνεία των, εξαιρετικού χαρακτήρα, ρυθμίσεων περί παρατάσεως της παραγραφής ερείδονται επί εσφαλμένης προϋπόθεσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου σε βάρος του προσφεύγοντος για την φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2025) βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τα άρθρα 36 παρ 3^α του Ν. 4174/2013 και 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης την

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

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. 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 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

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

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

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

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

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

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

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

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

Με βάση τα ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ έκρινε τα εκατόν τριάντα έξι (136) εκδοθέντα από την εκδότρια «.....», ΑΦΜ φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά, συνολικής καθαρής αξίας 1.005.016,27 €, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, υιοθετώντας τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου για την εκδότρια εταιρία έκρινε ακολούθως ότι το Τ.Π.Υ.

φορολογικό στοιχείο που έλαβε ο προσφεύγων από την «.....», ΑΦΜ είναι μερικώς εικονικό, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία αυτού.

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

Επειδή, ο προσφεύγων στην προκειμένη περίπτωση έλαβε το κάτωθι φορολογικό στοιχείο από την «.....».

α/α	Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία	Περιγραφή παρεχόμενης υπηρεσίας
1		5.000,00€	1.150,00€	6.150,00€	Μελέτη Marketing Plan

Περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα κάτωθι:

- Αντίγραφο της από μεταφοράς ποσού 6.150,00 € της Τράπεζας Πειραιώς προς τον λογαριασμό της «.....»,
- Την με αριθ. τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών που κατέθεσε η «.....» στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ και που συμπεριλαμβάνει το από ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας αξίας 5.000,00 €,
- Το από ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ της «.....», ΑΦΜ και του, ΑΦΜ, βάσει του οποίου η «.....» αναλαμβάνει τη δημιουργία Marketing Plan για λογαριασμό του, η χρονική διάρκεια ολοκλήρωσης της ανωτέρω μελέτης εκτιμάται σε τρεις μήνες και η αμοιβή της «.....» ανέρχεται σε 5.000,00 € πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α.,
- Το παραδοτέο (ενενήντα εννέα (99) σελίδων) Marketing Plan για τον και
- Πρωτόκολλο ολοκλήρωσης – παράδοσης εργασιών με ημερομηνία επί του από ιδιωτικού συμφωνητικού.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση ελέγχου ν. 4093/2012 – προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν αντίκρουσε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος που διατυπώθηκαν στο υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα – απάντηση στο υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της φορολογικής αρχής, ήτοι ότι η συναλλαγή είναι πραγματική και νόμιμη κάτι το οποίο αποδεικνύεται από την εξόφληση της συναλλαγής, το από ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας, το από πρωτόκολλο ολοκλήρωσης – παράδοσης εργασιών και το παραδοτέο Marketing Plan. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε περαιτέρω έλεγχο του στοιχείου πληρωμής μέσω τραπεζικής κατάθεσης (που ανέρχεται στο συνολικό ποσό της συναλλαγής) που της προσκόμισε ο προσφεύγων και έτσι δεν προκύπτει η τυχόν επιστροφή μέρους των χρημάτων αυτών, είτε σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, είτε σε πρόσωπο σχετιζόμενο με αυτή (ανακύκλωση χρήματος).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η κρίση της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περί μερικής εικονικότητας του ληφθέντος από τον προσφεύγοντα φορολογικού στοιχείου εδράζεται

αποκλειστικά και μόνο στο πόρισμα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που αφορά στην εκδότηρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι την εταιρεία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., χωρίς να έχουν συνεκτιμηθεί τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία ήτοι το τραπεζικό παραστατικό εξόφλησης της συναλλαγής και χωρίς να εξεταστεί η πραγματοποίησή ή μη της συναλλαγής του επίμαχου φορολογικού στοιχείου προς στοιχειοθέτηση της παράβασης με πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία, σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια, από την έκθεση ελέγχου και την προσβαλλόμενη πράξη δεν τεκμηριώνεται η μερική εικονικότητα της υπό κρίση συναλλαγής και η διάπραξη της οικείας παράβασης από τον προσφεύγοντα (Δ.Πρ. Θεσ. 1307/2021, 2262/2021).

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

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς αιτιολογίας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3γ ν. 4337/2015	1.000,00€	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 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.