



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 8/9/2016

Αριθμός απόφασης: 953

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας

του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατά των υπ' αρ.οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001, 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001, 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την απόεισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας

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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο Προϊστάμενος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ. **έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης**, εξέδωσε την υπ' αρ. **εντολή επανελέγχου** (σε αντικατάσταση της εντολής), με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο και την σχετική με αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....», η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης σε ηλεκτρονική μορφή, προέκυπτε ότι **η επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ**

Επίσης, από το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της «.....» προέκυψαν τα εξής:

Η εταιρία κατά την διάρκεια της λειτουργίας της (.....) πραγματοποίησε συναλλαγές – αγορές πολύτιμων μετάλλων από ανύπαρκτες επιχειρήσεις, **οι οποίες αποτέλεσαν μέλη κυκλώματος εμπορίας πολύτιμων μετάλλων**. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση «.....» έλαβε

από 05/07/2001 ως 31/12/2005, 431 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.850.732,66 €, πλέον Φ.Π.Α. 697.534,45 από εννέα (9) επιχειρήσεις, οι οποίες την προμήθευσαν με ποσότητες ακατέργαστου χρυσού και αργύρου. Οι οκτώ (8) από τις παραπάνω εννέα (9) επιχειρήσεις μετά την έναρξη των εργασιών τους και τη θεώρηση των φορολογικών τους στοιχείων, εξαφανίσθηκαν και δεν είχαν καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα. Πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτες επιχειρήσεις, διότι παρόλο που προέβησαν σε έναρξη εργασιών, εξαφανίσθηκαν από τις δηλωμένες ως επαγγελματικές τους έδρες -διευθύνσεις στις οποίες δεν λειτούργησαν και δεν άσκησαν ποτέ εμπορική δραστηριότητα, χωρίς να υποβληθεί δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών στις αρμόδιες ΔΟΥ.

Η έναρξη δραστηριότητας, σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, είχε ως μοναδικό σκοπό, αφενός να μην θεωρούνται άγνωστα «φορολογικά πρόσωπα» και αφετέρου τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνταν **για παράνομες ή ανύπαρκτες συναλλαγές**. Τα φυσικά πρόσωπα (τα περισσότερα Κυπριακής υπηκοότητας) συνέστησαν τις εταιρείες αυτές, συνήθως μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. και εν συνεχεία, ως μέλη ή διαχειριστές των, επιχειρούσαν είτε **την διακίνηση λαθραίου χρυσού, αργύρου κλπ., είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα, επιχειρούνταν η νομιμοποίησή, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές**. Η σύσταση αυτών των επιχειρήσεων είχε ως μοναδικό σκοπό την «εμπορευματοποίηση» των θεωρημένων φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια την εξαφάνισή τους χωρίς να εκπληρώσουν καμία φορολογική τους υποχρέωση. Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις αυτές και αναφέρονται σε πωλήσεις ακατέργαστου χρυσού και αργύρου, σύμφωνα με την έκθεση, δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολό τους. Τα εμπορεύματα ακατέργαστου χρυσού και αργύρου που προμηθεύτηκε η επιχείρηση «.....» από τις παραπάνω επιχειρήσεις καλύπτουν σχεδόν στο σύνολό τους τις αγορές που φέρεται ότι πραγματοποίησε.

Το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....» καταλήγει στο συμπέρασμα ότι εφόσον οι αγορές εμπορευμάτων, που φέρεται ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση, αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές με αποτέλεσμα να μην έχει εμπορεύματα στην κατοχή της, τότε αντίστοιχα και **οι πωλήσεις της είναι ανύπαρκτες- εικονικές**.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψιν το σκεπτικό και τα πορίσματα του ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, (λήπτη της επιχείρησηςστις χρήσεις 2001-2002-2003-2004-2005). Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και η αντίστοιχη έκθεση επανελέγχου, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία αυτών.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από 1.065.277 δρχ. σε 1.897.013 δρχ. , για την

διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001 (οικονομικό έτος 2002), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 32 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), χωρίς ωστόσο να προκύπτει από την νέα εκκαθάριση ποσό φόρου προς καταβολή.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από 4.111,23€ σε 10.680,94€ , για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002 (οικονομικό έτος 2003), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 32 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), χωρίς ωστόσο να προκύπτει από την νέα εκκαθάριση ποσό φόρου προς καταβολή.
- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.430,88€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 5.317,06€, ήτοι συνολικό ποσό **9.747,94€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 (οικονομικό έτος 2004), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 31 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από 4.685,39€ σε 11.520,53€ , για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 32 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), χωρίς ωστόσο να προκύπτει από την νέα εκκαθάριση ποσό φόρου προς καταβολή.
- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από 8.697,25€ σε 14.970,65€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 32 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), χωρίς ωστόσο να προκύπτει από την νέα εκκαθάριση ποσό φόρου προς καταβολή.

Ο επαναπροσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος για τις χρήσεις 2001, 2002, 2004 & 2005 αλλά και η διαφορά φόρου για την χρήση 2003 προέκυψαν κατόπιν εξωλογιστικού

προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθώς για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν οι υπ' αρ.οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001, 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- Έλλειψη αιτιολογίας.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής του με την επιχείρηση «.....» είναι πραγματικές. Ο εν λόγω προμηθευτής ήταν επιχείρηση που ασκούσε δραστηριότητα, και είχε εν τοις πράγμασι τη δυνατότητα να εμπορεύεται το ακατέργαστο ασήμι ως πρώτη ύλη.

Οι εξοφλήσεις των επίμαχων τιμολογίων γινόταν κατά κανόνα με μετρητά, αλλά και με επιταγές. Σε κανένα σημείο της έκθεσης ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι ο προσφεύγων γνώρισε την δράση του κυκλώματος που εμπορευόταν χρυσό και ασήμι. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να γίνει αποδεκτό το γεγονός ότι ο λήπτης των επίμαχων τιμολογίων (προσφεύγων) ήταν καλόπιστος.

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού ο προσφεύγων συνυποβάλλει τα εξής:

- ✓ Ένορκη βεβαίωση δεκαπέντε υπαλλήλων ή προσώπων σχετιζόμενων με τον χώρο των αργυροχρυσόχων, οι οποίοι δηλώνουν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν μέταλλα, να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά. Τα μέταλλα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ.
- ✓ Ένορκη βεβαίωση δώδεκα αργυροχρυσόχων της Βόρειας Ελλάδος, οι οποίοι δηλώνουν ότι η επιχείρηση ήταν μια πολύ γνωστή επιχείρηση στον χώρο τους, η οποία προμήθευε πλήθος επιχειρήσεων. Οι συναλλαγές της ήταν στο σύνολό τους πραγματικές.
- ✓ Αντίγραφα των υπό κρίση τιμολογίων, αποδείξεις είσπραξης της, στις οποίες εμφανίζονται και αριθμοί επιταγών.

2. Εφαρμογή του ευνοϊκότερης διάταξης του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015, η οποία αναφέρεται στο ότι δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή. αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Για τις χρήσεις 2001 και 2002:

- **Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».
- **Επειδή**, στο 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».
Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «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**, τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

- **Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).
- **Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων/](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων/))
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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 επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας**. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο **φορολογικώς ανύπαρκτο**, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά **συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή**

(οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

- **Επειδή**, την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων αποτελούν οι συνταχθείσες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, το πόρισμα των οποίων συναρτάται άμεσα του πορίσματος της συνταχθείσας από το ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....». Η εν λόγω έκθεση, ωστόσο, δεν διέπτεται από την απαιτούμενη σαφήνεια και πληρότητα, στοιχεία που θεωρούνται απαραίτητα (βάσει των όσων έχουν ήδη αναφερθεί ανωτέρω) για την νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα, η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της «.....», προκειμένου να επεξηγήσει τη δράση του κυκλώματος εμπορίας χρυσού, αναφέρει σε διάφορα σημεία της: “ *Οι επιχειρήσεις που έκαναν τις αγορές από τη «Β» εκπύπτουν τον Φ.Π.Α. που πλήρωσαν στην «Β» και στη συνέχεια πουλούν χρυσό σε περισσότερες υπαρκτές και νόμιμα λειτουργούσες εταιρείες σε διάφορα μέρη και συγκεκριμένους συνεργάτες - εμπόρους στην Αθήνα, Θεσσαλονίκη, Γιάννενα και σε άλλες πόλεις της Ελλάδας, που με τη σειρά τους πουλάνε σε εργαστήρια αργυροχρυσοχοΐας. Τον εισπραττόμενο Φ.Π.Α. από τα εργαστήρια αργυροχρυσοχοΐας δεν τον αποδίδουν ποτέ στο Ελληνικό Δημόσιο. Σε άλλες περιπτώσεις λειτουργεί η ίδια μεθοδολογία με τα ίδια πρόσωπα πλην όμως δεν διακινείται καθόλου χρυσός, αλλά **καλύπτουν τον παρανόμως εισαχθέντα χρυσό από άλλα πρόσωπα, με φορολογικά στοιχεία που ελέγχονται για εικονικότητα.....** Από το πιο πάνω έγγραφο γνωρίζουμε ότι τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα συστήνουν εταιρίες συνήθως Μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. με σκοπό είτε τη **διακίνηση λαθραίων εμπορευμάτων** (χρυσού, αργύρου κ.λ.π.) είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα επιχειρείται η νομιμοποίηση, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, **εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές.** ‘..... Η ελεγχόμενη λειτουργεί στο συγκεκριμένο κύκλωμα ως απομονωτής δηλαδή ως μία επιχείρηση που χρησιμοποιείται από τους διοργανωτές της απάτης για να διαστρεβλώσουν τις πιθανές έρευνες των φορολογικών αρχών. **Ενεργεί ως κανονικός έμπορος που αγοράζει και που παρέχει τα αγαθά στην εγχώρια αγορά».***

Η έκθεση ωστόσο αν και στο σκεπτικό της αναφέρει σαφώς ότι η εταιρία «.....» πουλούσε στα εργαστήρια χρυσοχοΐας, μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα, λαθραίο χρυσό και αργυρό, το οποίο είτε το προμηθευόταν από τα μέλη του κυκλώματος είτε από τρίτους, εντούτοις καταλήγει στο αντιφατικό συμπέρασμα ότι συλλήβδην όλες οι πωλήσεις της επιχείρησης είναι εικονικές, δίχως να προβεί σε οποιοδήποτε περαιτέρω διασταυρωτικό έλεγχο περί αυτού και με μοναδικό αιτιολογικό ότι οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις ήταν ανύπαρκτες.

- **Επειδή**, όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, η φορολογική αρχή φέρει καταρχήν το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών και προς τούτου αρκεί η απόδειξη ότι η εκδότη επιχείρηση ήταν φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτη. Εν προκειμένω, η προμηθεύτρια

επιχείρηση «.....», όπως προκύπτει τόσο από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης, όσο και από τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν (ένορκες βεβαιώσεις) φέρεται να ήταν υπαρκτή επιχείρηση, η οποία ανταποκρινόταν στις φορολογικές της υποχρεώσεις και στις κλήσεις της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο όποτε αυτό απαιτούνταν. Συγκεκριμένα η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. αναφέρει: «Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. για τις ελεγχόμενες χρήσεις, εκτός του βιβλίου Απογραφών κατά τις χρήσεις 2005 και 2006.....Από τον έλεγχο στην επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές που εμφανίζει με τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους.....Όσον αφορά τις πωλήσεις, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα Τιμολόγια, πουλά χονδρικώς σε εργαστήρια αργυροχρυσοχοΐας κυρίως στην περιοχή της Θεσσαλονίκης, άργυρο ακατέργαστο, σύρμα αργύρου και χρυσό ακατέργαστο μετρητοίς και επί πιστώσει. Τα επί πιστώσει Τιμολόγια - Δελτία αποστολής εξοφλούνται με επιταγές ή μετρητά με τα αντίστοιχα Γραμμάτια είσπραξης. Τόπος φόρτωσης στα Τιμολόγια - Δελτία αποστολής αναφέρεται η έδρα της ελεγχόμενης και οι ποσότητες που αφορούν μπορούν να μεταφερθούν χωρίς φορτηγά, μια και αφορούν ποσότητες από ελάχιστα γραμμάρια (χρυσός) έως και λίγα κιλό (άργυρος)» Οι εμφανιζόμενες πωλήσεις είναι μεγαλύτερες σε αξία από τις εμφανιζόμενες αγορές και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους».

Επιπρόσθετα, δεκαπέντε υπάλληλοι και πρόσωπα σχετιζόμενα με τον χώρο των αργυροχρυσόχων σε ένορκη βεβαίωση δήλωσαν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν μέταλλα, να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά και ότι τα μέταλλα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ.».

Οι φορολογικές αρχές, ωστόσο, (ΠΕΚ Θεσσαλονίκης- Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης) αν και είχαν να διαλευκάνουν συναλλαγές μεταξύ υπαρκτών επιχειρήσεων (.....και αργυροχρυσόχοι) περιορίστηκαν στο να καταλήξουν στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι επειδή οι αγορές τηςείναι εικονικές, τότε και οι πωλήσεις της είναι εικονικές, δίχως να προβούν σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών, επιταγών κ.α.

- **Επειδή**, το Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης χαρακτήρισε τα τιμολόγια που έλαβε η από τους εμπλεκόμενους στο κύκλωμα εμπορίας χρυσού εικονικά, εκδοθέντα για ανύπαρκτες συναλλαγές, σε αντίθεση με άλλη φορολογική αρχή (.....), η οποία στο πόρισμά της δέχεται για τους ίδιους προμηθευτές εικονικότητα των φορολογικών τους στοιχείων μόνο ως το πρόσωπο του εκδότη, υιοθετώντας τη θέση ότι διακινούνταν χρυσός και αργυρός, μέταλλα τα οποία στην συνέχεια προμηθεύονταν τα υπόλοιπα εργαστήρια χρυσοχοΐας.

- **Επειδή**, το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ.**τελεσίδικη απόφαση**, με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «.....» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναιρετέα, θέτοντας επί της ως άνω απόφασης την από 18-7-2016 υποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως αιτιολογία τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει τη ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου.
- **Επειδή**, από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ'Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι δεν διενεργήθηκαν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες να αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών. Παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων προσκόμισε αποδείξεις είσπραξης, επί των οποίων αναγράφονται αριθμοί επιταγών, ο έλεγχος δεν προέβη σε διασταυρωτικό έλεγχο με τα τραπεζικά ιδρύματα, προκειμένου να διαπιστώσει τον πραγματικό κομιστή των επιταγών και αποδέκτη των χρημάτων. Περαιτέρω, σύμφωνα με την έκθεση οι επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος **έχουν μεν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία** εκδόσεως της επιχείρησης Ωστόσο, ο έλεγχος, **δεν ήταν σε θέση να υποδείξει τον έτερο των συναλλασσόμενων, πλην του προσφεύγοντος.**
- **Επειδή**, κατόπιν όλων των ανωτέρω, από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. δεν συνάγεται **πλήρης και βέβαια πεποίθηση** ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, υπάρχει **πλημμελής αιτιολογία, με αποτέλεσμα αυτή να καθίσταται ακυρωτέα εκ του λόγου αυτού.**
- **Επειδή**, οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου *Εισοδήματος* είναι **συναφείς**, σύμφωνα με το άρθρο 122 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2719/199), καθώς στηρίζονται στην ίδια κατά τα ουσιώδη στοιχεία πραγματική βάση. **Η νομιμότητα δε της μιας ασκεί επιρροή στη νομιμότητα της άλλης.**
- **Επειδή**, δια της παρούσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων και ως εκ τούτου ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται **βάσιμος και αποδεκτός**.

Για την χρήση 2003-2004-2005:

- **Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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.».

- **Επειδή**, στο 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».
Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «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**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).
- **Επειδή**, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης 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 αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.
- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».
- **Επειδή**, στο άρθρο 31 ν. 2238/94 τίθενται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης μίας δαπάνης για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

- **Επειδή**, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στην αριθμ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. (άποψη της μειοψηφίας), σύμφωνα με την οποία κάθε εγγραφή στα βιβλία προϋποθέτει την ύπαρξη αντιστοίχου φορολογικού στοιχείου, προκειμένης δε της εκπτώσεως κάποιας δαπάνης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατοχή νομίμου φορολογικού στοιχείου (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 4023/2005, ΣτΕ 3988/1998, ΣτΕ 124/1998, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 3509/1996, ΣτΕ 105/1996, ΣτΕ 945/1993 κ.α.), το οποίο δεν αποτελεί το εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, [όπως άλλωστε και το πλαστό (ΝΣΚ 572/2011)] και, επομένως, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης (ΔΕΚ απόφαση της 7-12-2010 υπόθεση C-285/09 R) και τούτο ανεξάρτητα από την καλοπιστία του λήπτη, είναι δε άλλο το θέμα της επιρροής που ασκεί η καλοπιστία του συναλλαγέντος για την επιβολή ή μη προστίμου σε βάρος του (ΣτΕ 1314/2013, ΣτΕ 2649/2012, ΣτΕ 2012/2011, ΣτΕ 555/2010). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης τιμωρεί τον λήπτη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με μειωμένο πρόστιμο (20%), ασχέτως προς την καλοπιστία του λήπτη, για την οποία δεν κάνει λόγο (άρθρο 7 παρ.3 περ. δ' του ν.4337/2015).

Εξ άλλου, άποψη αντίθετη προς την υποστηριζόμενη, συνεπάγεται την αντίφαση ότι κανονικό φορολογικό στοιχείο να μην χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση της δαπάνης απλά και μόνον γιατί δεν γίνεται επαρκής προσδιορισμός του είδους της εργασίας που προσφέρθηκε (ΣτΕ 4023/2005), ενώ χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση το εικονικό.

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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 επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας**. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου**

εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή

(οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

- **Επειδή**, το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ. **τελεσίδικη απόφαση**, με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «.....» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναιρετέα, θέτοντας επί της εν λόγω απόφασης την από 18-7-2016 υποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως αιτιολογία τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει τη ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξης επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου. Παραμένει όμως σε ισχύ και παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της για τις επόμενες χρήσεις και εν προκειμένω για τις κρινόμενες χρήσεις 2003-2005.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης διάταξης του άρθρου 8 του Ν.4337/15

- **Επειδή**, το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 με τίτλο «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής», έτσι όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/15, και ισχύει από 17/10/2015 (σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου), αναφέρεται **αποκλειστικά στις ποινικές κυρώσεις** που επιβάλλονται σε αυτούς που διαπράττουν εγκλήματα φοροδιαφυγής.
- **Επειδή**, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλονται στον προσφεύγοντα διοικητικές κυρώσεις, που ουδεμία σχέση έχουν με τις ποινικές. Στο άρθρο 7, άλλωστε, του Ν. 4337/15 ορίζονται σαφώς τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται στις περιπτώσεις παραβάσεων επί εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αφορούν προγενέστερες χρήσεις.
Συγκεκριμένα στην παράγραφο 3 αναφέρει: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:
α) β) γ) δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου

δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους στ) ζ)».

- **Επειδή**, στην παράγραφο 6 της ΠΟΛ 1252/2015 αναφέρεται ότι: «Με την παράγραφο 5 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 εισάγεται νέο άρθρο 55Α στον ΚΦΔ με τις διατάξεις του οποίου αποσαφηνίζονται οι περιπτώσεις υποθέσεων, για τις οποίες πρέπει να ακολουθηθεί και η διαδικασία επιβολής ποινικών κυρώσεων, παράλληλα με τη διαδικασία επιβολής διοικητικών κυρώσεων, από τις λοιπές, για τις οποίες θα επιβάλλονται μόνο διοικητικές κυρώσεις. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 55Α, με το πέρας της ελεγκτικής διαδικασίας, δηλαδή την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση θα παραπέμπει στην ποινική διαδικασία μόνο τις παραβάσεις, οι οποίες συνιστούν εγκλήματα φοροδιαφυγής κατά το νέο άρθρο 66, με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, αμελλητί....». Κατόπιν των ανωτέρω, η περίπτωση του άρθρου 8 του Ν. 4337/15 δεν τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα υπόθεση, καθώς το αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής αφορά αποκλειστικά την εξέταση της ορθότητας της διοικητικής πράξης και όχι την περαιτέρω διοικητική διαδικασία,. Ως εκ τούτου, δια της παρούσης κρίνεται ότι ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, την ακύρωση των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2001 & 2002 και την επικύρωση των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2003, 2004 & 2005.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)	1.065.277 δρχ.
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)	4.111,23€
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)	34.503,04€
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	4.430,88€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	5.317,06€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	9.747,94€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)	11.520,53€
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)	14.970,65€
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).