



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/5/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1009

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ**:... κατά α) της με αριθ. **.../2017** Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2011, β) της με αριθ. **.../2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011 και γ) της με αριθ. **.../2017** Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «... » 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:

- ✓ Με τη με αριθμό .../2017 **Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **12.200,00€** για τη **χρήση 2011**, λόγω ζήτησης, λήψης και καταχώρησης δυο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 30.500,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 7.015,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «... » με **ΑΦΜ:** ... , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 30.500,00€ × 40% = 12.200,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. ... **-2018**.
- ✓ Με τη με αριθμό .../2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...** για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1– 31/12/2011** μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας από 20.973,86€ βάσει δήλωσης σε 13.958,86€ δη κατά 7.015,00€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών (δαπανών) που αναλογεί στην αξία των ανωτέρω δύο ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.
- ✓ Με τη με αριθμό .../2017 **Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... **για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **3.507,50€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω δυο (2) εικονικών φορολογικών παραστατικών για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 30.500,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 7.015,00€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε 7.015,00€ × 50% = 3.507,50€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. ... **- 2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... βάσει των από .../2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. .../2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Ο εν λόγω έλεγχος προκλήθηκε κατόπιν της από .../2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της οικείας Δ.Ο.Υ. με την οποία αποδείχθηκε ότι η επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ:** ... εξέδωσε στη **διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011** μεταξύ άλλων και προς την προσφεύγουσα τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡ. & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΠΥ	...2011	10.500,00	2.415,00	12.915,00
2	ΤΠΥ	...2011	20.000,00	4.600,00	24.600,00
ΣΥΝΟΛΟ			30.500,00	7.015,00	37.515,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη του Κ.Β.Σ. του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 καθίσταται ακυρωτέα λόγω κατάργησης του σχετικού άρθρου.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη του φορολογικού αντικειμένου του εισοδήματος στερείται νόμιμης βάσης επειδή στηρίχτηκε σε καταργημένες διατάξεις τόσο του Ν.2238/1994 όσο και του Ν.2523/97.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, στερείται νόμιμης βάσης επειδή στηρίζεται στις πράξεις του Κ.Β.Σ και του Εισοδήματος.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, στηρίζεται στην καταργημένη με τον Ν.4174/2013 διάταξη του άρθρ. 6 του Ν. 2523/1997.
5. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των φόρων και προστίμων για τη χρήση 2011.
6. Μη εφαρμογή από τον έλεγχο των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν.4174/2013 αναφορικά με την επιβολή πρόσθετων φόρων.
7. Έλλειψη αιτιολογίας στις προσβαλλόμενες πράξεις. Απόδειξη πραγματοποίησης των εν λόγω συναλλαγών. Όλες οι συναλλαγές με την εκδότρια «... » είναι πραγματικές και αφορούν εργασίες για την ολοκλήρωση δημοσίων συμβάσεων που σύναψε η ανωτέρω με διάφορους φορείς (ΟΤΑ). Το σύνολο των υπό κρίση εργασιών πραγματοποιήθηκε με υπαρκτά μηχανήματα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή, ιδιοκτησίας του πεθερού της εκδότριας που της τα παραχώρησε. Οι εργασίες στην πραγματικότητα εκτελούνταν από το σύζυγο της εκδότριας ...στο όνομά της και οι πληρωμές έγιναν μέσω τραπεζικών επιταγών ενώ ο αναλογούν ΦΠΑ πληρώθηκε τοις μετρητοίς.

Αναφορικά με τον πέμπτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ».

Επειδή με την **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής

φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣΤΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.** ορίζονται τα εξής: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 4 του αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών** ορίζεται ότι: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την **παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955** (ήδη **παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε**), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της **παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε** η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα TAXIS η προσφεύγουσα υπέβαλε για το οικ. έτος 2012 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. στις .../2012 (εκπρόθεσμα) και αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. στις .../2012.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την .../2017, δη εντός πενταετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου (ΚΒΣ), ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2011** δεν είχε παραγραφεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/1994 και του 57 παρ. 1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, όλως επικουρικώς, με δεδομένο ότι υποβλήθηκε **εκπρόθεσμα** δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. (στις .../2012) από την προσφεύγουσα, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ αναφορικά με την εν λόγω διαχειριστική περίοδο είναι δεκαπενταετές κατ' εφαρμογή των διατάξεων του 84 παρ. 5 του Ν.2238/1994 και του με αρ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και έκτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη νόμιμης βάσης των πράξεων προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ καθώς στηρίχτηκαν σε καταργημένα άρθρα του Ν.2523/1997, μη νόμιμης βάσης της πράξης προσδιορισμού εισοδήματος καθώς στηρίχθηκε σε καταργημένες διατάξεις του Ν.2238/1994, μη νόμιμης βάσης της πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς στηρίζεται στις ανωτέρω πράξεις των φορολογικών αντικειμένων του ΚΒΣ και του εισοδήματος και της μη εφαρμογής από τον έλεγχο των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν.4174/2013 αναφορικά με την επιβολή πρόσθετων φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο

με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 79 του Ν.4472/2017** ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω και τα στοιχεία του φακέλου, στην προκειμένη περίπτωση:

- ✓ Στη με αριθμό **.../2017** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου **Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... ορθώς έγινε εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3β του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 δεδομένου ότι αφορά τη χρήση 2011 και η οριστική πράξη εκδόθηκε στις **.../2017**.
- ✓ Η με αριθ. **.../2016** εντολή ελέγχου που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... αφορούσε τα φορολογικά αντικείμενα ΚΒΣ και ΦΠΑ και όχι του εισοδήματος. Περαιτέρω από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έχει συνταχθεί έκθεση φορολογίας εισοδήματος ούτε να έχει εκδοθεί σχετική πράξη.
- ✓ Όσον αφορά στη με αριθμό **.../2017** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.
- ✓ Σε καμία εκ των προσβαλλόμενων πράξεων δεν καταλογίστηκαν πρόσθετοι φόροι, καθώς η με αρ. **.../2017** και η με αρ. **.../2017** πράξεις αφορούσαν επιβολή προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ αντίστοιχα, ενώ με τη με αρ. **.../2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**

μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας και δεν καταλογίστηκε κύριος και πρόσθετος φόρος.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και ανυπόστατοι.

Αναφορικά με τον έβδομο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας και πραγματικών συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «...*Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... 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. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*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, επιφυλασσόμενων 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, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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, στην προκειμένη περίπτωση ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ ... εδράζεται στην από .../2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της ίδιας φορολογικής αρχής που αφορούσε την αντισυμβαλλόμενη της προσφεύγουσας, εκδότρια των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ**: Στις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. ... αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου και των προστίμων.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ... διαπιστώθηκε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ**: ... προς την προσφεύγουσα είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Η φερόμενη εκδότρια των φορολογικών στοιχείων: **1)** δε διέθετε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές, ή επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων ή άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων. **2)** Δε δήλωσε την έγγαμη σχέση της, με αποτέλεσμα να μην υποβάλλει κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τον σύζυγό της, ...– ΑΦΜ:..., ο οποίος είχε προβεί σε έναρξη επαγγέλματος στις .../2006 με δραστηριότητα «άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών», είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία και κατά συνέπεια είχε τη δυνατότητα να εκδίδει φορολογικά στοιχεία). **3)** Δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων ούτε και απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό. **4)** Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. **5)** Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία που της ζητήθηκαν και δήλωσε απώλεια αυτών. **6)** Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. **7)** Δεν υπέβαλε ακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος από το 2007 έως 2011 (οι δηλώσεις υποβλήθηκαν με αξίες πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων). **8)** Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπέβαλλαν τρίτοι, η εκδότρια το 2011 είχε αγορές – δαπάνες 1.590,24€ και πωλήσεις 968.641,97€. **9)** Οι εμφανιζόμενες πληρωμές με μετρητά είναι πέραν της συνηθισμένης συναλλακτικής πρακτικής και ενισχύει την κρίση περί εικονικότητας των συγκεκριμένων συναλλαγών.
- ✓ Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ... διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση είναι μεν φορολογικά υπαρκτή διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη.
- ✓ Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξόφλησε την καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων με τραπεζικές επιταγές της ... και ότι το ΦΠΑ εξοφλήθηκε με μετρητά. Δεν προσκόμισε όμως αντίγραφα των επιταγών καθώς και τις κινήσεις όλων των τραπεζικών λογαριασμών προς απόδειξη των παραπάνω ισχυρισμών της.
- ✓ Για τις επίμαχες συναλλαγές εκδόθηκαν τιμολόγια το 2011 παρόλο που φέρονται να αφορούν δημόσια έργα τα οποία είχαν περατωθεί το 2009 και 2010, δηλαδή σε χρόνο κατά πολύ προγενέστερο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ**:... .

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2011

- Η με αριθ. .../2017 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ.

	Ποσό
Πρόστιμο	12.200,00€

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	Ποσό
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	7.015,00€

- Η με αριθ. .../2017 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	3.507,50€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.