



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 1/4/2019

Αριθμός απόφασης: 759

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

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 (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 **3/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** κατά **α)** της με αριθ. ... - **28/9/2018** πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2008 και **β)** της με αριθ. ... - **28/9/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1 - 31/12/2008) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, 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 **3/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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 ... - **28/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **104.371,20€** για τη χρήση **2008**, λόγω λήψης είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων – δελτίων αποστολής σειρά Α΄) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 260.928,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 49.576,32€, έκδοσης της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $260.928,00€ \times 40\% = 104.371,20€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.
- ✓ Με τη με αριθμό ... - **28/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1 - 31/12/2008) και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 147.905,60€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 73.952,80€ και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 61.543,52€, δη σύνολο φόρου **283.401,92€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης βάσει των από **28/9/2018** εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ και φορολογίας εισοδήματος που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. ... - **18/5/2018** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Ο εν λόγω έλεγχος προκλήθηκε κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ... - 8/12/2015 (αρ. πρωτ. εισερχ. ... - 16/12/2015 ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης) εγγράφου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης και της συνημμένης σε αυτό από **26/11/2015** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της, τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια – δελτία αποστολής σειράς Α΄) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, έκδοσης της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ:...**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση 2008.

2. Πραγματικές συναλλαγές - Καλοπιστία του λήπτη.
3. Επικουρικά, είναι λανθασμένη η επιβολή προστίμου για εικονικότητα στο σύνολο των συναλλαγών βάσει της παρ.3β του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (συντελεστής 40%) ενώ θα πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο της εικονικότητας που ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη της παρ.3δ του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (συντελεστής 20%).

Αναφορικά με τον πρώτο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 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... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι

καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του

Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ΄ του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

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

Επειδή, για το οικονομικό έτος **2009** - διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2008**, έχει υποβληθεί από την προσφεύγουσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων στις **13/5/2009**.

Επειδή, το με αρ. πρωτ. ... – **8/12/2015** (αρ. πρωτ. εισερχ. ... – **16/12/2015** ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης) έγγραφο της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης και της συνημμένης σε αυτό από **26/11/2015** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2008 έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και

που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στις **16/12/2015**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** (οικ. έτος **2009**) καθίσταται δεκαετής (δη έως τις **31/12/2019**) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **28/9/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου ΚΒΣ ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί πραγματικών συναλλαγών, καλοπιστίας της ως λήπτρια και περί λανθασμένης επιβολής προστίμου για εικονικότητα στο σύνολο των συναλλαγών αντί εικονικότητας που ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη

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 62 παρ. 1 και 3 του Ν. 4174/2013 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 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, 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 ελεγχομένου, 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 έλεγχος της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης εδράζεται στην από **26/11/2015** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης. Στις από **28/9/2018** εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ (σελ. 10 - 21) και φορολογίας εισοδήματος (σελ. 7 - 21) της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστатωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη

της η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου και του προστίμου. Ενδεικτικά, αναφέρονται τα εξής:

- Η εκδότρια εταιρεία «...» με **ΑΦΜ**:... είχε ως κύρια δραστηριότητα τη χονδρική εμπορία υλικών καθαρισμού και δεν υπήρχε ούτε είχε δηλωθεί στην αρμόδια ΔΟΥ η δραστηριότητα της εμπορίας οиноπνευματωδών ποτών. Η διαχειρίστρια της ως άνω εκδότριας ανέφερε με υπεύθυνη δήλωση και με απολογητικό υπόμνημά της προς το ΣΔΟΕ, ότι δεν πραγματοποίησε καμία πώληση οиноπνευματωδών ποτών προς τις λήπτριες επιχειρήσεις γιατί δεν εμπορευόταν ποτά.
- Η εκδότρια εμφανίζεται να πουλάει στις λήπτριες επιχειρήσεις, μεγάλες ποσότητες οиноπνευματωδών ποτών, η πλειονότητα των οποίων, ήταν μη ευρείας κατανάλωσης, όπως κονιάκ.
- Σε όλα τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία (Τ-Δ.Α.) αναγράφεται το ίδιο μεταφορικό μέσο, με το οποίο φέρεται να πραγματοποιούνταν οι μεταφορές των πωληθέντων προϊόντων, το οποίο είναι ιδιωτικής χρήσης επιβατικό αυτοκίνητο με αρ. κυκλοφορίας Οι ποσότητες που αναγράφονται σε κάθε τιμολόγιο - δελτίο αποστολής ήταν αδύνατον να μεταφέρονταν με το συγκεκριμένο όχημα λόγω του μεγάλου όγκου τους. Παράλληλα, ο κάτοχος του οχήματος (κάτοικος δήμου Σπετσών) με υπεύθυνη δήλωσή του ανέφερε ότι το συγκεκριμένο όχημα είναι ιδιοκτησίας του από το 1998 και ότι δεν είχε ποτέ σχέση με τη «...».
- Η εκδότρια εξέδιδε μεγάλης αξίας φορολογικά στοιχεία, επιμελώς μικρότερα των 15.000,00€, ούτως ώστε για την εξόφλησή τους να μην απαιτείται η έκδοση δίγραμμης επιταγής ή κατάθεση σε τράπεζα, όπως όριζε το άρθρου 18 § 2 εδάφ. β του Π.Δ 186/92 (περί Κ.Β.Σ.). Η εξόφληση όλων των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αξίας φέρεται να έγινε αποκλειστικά με την καταβολή μετρητών ποσού 310.504,32€ άπαξ την 30.12.2008, όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό προμηθευτή (καρτέλα προμηθευτή) που τηρούσε η προσφεύγουσα.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία (τραπεζικά έγγραφα, κινήσεις λογαριασμών, λογιστικά σημειώματα, κλπ), που να αποδεικνύουν την καταβολή μετρητών στην εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «3. 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: ...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. ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο

του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, η προσφεύγουσα αορίστως αναφέρει ότι κατέθεσε μήνυση ενώπιον του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης καθώς έπεσε θύμα απάτης από οργανωμένο κύκλωμα και συγκεκριμένα ότι: «τα τιμολόγια εκδόθηκαν από την εταιρία «...» η οποία πιθανώς συμμετείχε σε κάποιο κύκλωμα με σκοπό την εξαπάτηση των φορολογικών αρχών και τελικά θύματα εμάς, οι οποίοι δεν είχαμε την παραμικρή επαφή ή σχέση με τους ιδιοκτήτες και διαχειριστές αυτής της εταιρίας, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου», ενώ με την παρούσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και καλοπιστίας της ως λήπτριας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλλε το πρόστιμο όπως ορίζεται στις διατάξεις της περ. β της παρ.3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ...- **3/12/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:... του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό 2009 - Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2008

- Η με αριθ. ... - **28/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Πρόστιμο	104.371,20€

- Η με αριθ. ... - **28/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	147.905,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	73.952,80€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	61.543,52€
Καταλογιζόμενο ποσό	283.401,92€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.