



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη 23/4/2019

Αριθμός απόφασης: 954

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 **4/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία ... με **ΑΦΜ:** ... κατά **α)** της με αριθ. ... **4/12/2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 14/7/2011 - 31/12/2012, **β)** της με αριθ. ... **4/12/2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2013 και **γ)** της με αριθ. ... **4/12/2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με τα ως άνω σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Του με αρ. πρωτ. ... **ΕΜΠ 15/4/2019** συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **4/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ... με **ΑΦΜ:** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και του με αρ. πρωτ. ... **ΕΜΠ 15/4/2019** συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθ. ... **4/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **49.682,98€** για τη διαχειριστική περίοδο **14/7/2011 - 31/12/2012**, λόγω α) έκδοσης έντεκα (11) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής, με καθαρή αξία εικονικότητας 32.917,46€ και λήπτρια την επιχείρηση ... με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $32.917,46€ \times 40\% = 13.166,98€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015 και β) λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 91.290,00€ έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $91.290,00€ \times 40\% = 36.516,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.
2. Με τη με αριθ. ... **4/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **174.375,44€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1– 31/12/2013**, λόγω α) έκδοσης έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής, με καθαρή αξία εικονικότητας 29.057,60€ με λήπτρια την επιχείρηση ... με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $29.057,60€ \times 40\% = 11.623,04€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, β) λήψης σαράντα επτά (47) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 398.981,00€ έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $398.981,00€ \times 40\% = 159.592,40€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015 και γ) καταχώρησης ανύπαρκτης δαπάνης ποσού 7.900,00€ του με αρ. 167 - 31/10/2013 εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:...** δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $7.900,00€ \times 40\% = 3.160,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.
3. Με τη με αριθ. ... **4/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **21.316,84** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2014**, έκδοσης

δεκατριών (13) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής, με καθαρή αξία εικονικότητας 53.292,10€ με λήπτρια την επιχείρηση ... με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 53.292,10€ × 40% = **21.316,84€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν βάσει της από **28/11/2018** έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ και Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση των με αρ. ...**16**, .../**16** και .../**18** εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της που στάλθηκε στη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης με το με αρ. πρωτ. ... **29/11/2018** έγγραφό της (αρ. πρωτ εισερχ... **29/11/2018**). Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. .../**2015** πληροφοριακό δελτίο - ανώνυμη καταγγελία της ίδιας υπηρεσίας που αναφέρει ότι τέσσερις διαφημιστικές εταιρίες μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, προβαίνουν σε έκδοση εικονικών τιμολογίων. Η παραπάνω καταγγελία διαβιβάστηκε και στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η με αριθμό ΑΒΜ ... Εισαγγελική Παραγγελία για την ίδια υπόθεση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων - Πραγματικές συναλλαγές - Ορθός τρόπος εξόφλησης μέσω επιταγών ή κατάθεσης μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό - Πιθανή η κυκλική πορεία της επιταγής και η επιστροφή της στον εκδότη με την ιδιότητα του κομιστή που εμφανίζεται προς είσπραξη στην πληρώτρια τράπεζα.
2. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου.
3. Αντισυνταγματικές οι διατάξεις με βάση τις οποίες προσδιορίστηκαν τα πρόστιμα (αρ. 5 παρ. 1, 2, 10β Ν.2523/1997 - Παραβίαση του δικαιώματος της δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 παρ.1 Σ. και 6 ΕΣΔΑ) και της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ.1 Σ.).
4. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Περί του τέταρτου λόγου ήτοι παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της

έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 εμπεριστατωμένα 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 τις διατάξεις του άρθρου 62 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά ... β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.2690/2000 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. 4. Το δικαίωμα των παραγράφων 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης το με αρ. ... – **30/10/2018** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση σε ακρόαση και ο με αρ. ... - **30/10/2018** προσωρινός προσδιορισμός προστίμου που συμπεριέλαβε τις παραβάσεις και για τις τρεις χρήσεις. Τα παραπάνω επιδόθηκαν στις **30/10/2018**, στην έδρα της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα στην υπάλληλό της,
- Στις **16/11/2018** μετέβη στα γραφεία της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης ο δικηγόρος της προσφεύγουσας, κατόπιν της από **16/11/2018** ειδικής εντολής και πληρεξουσιότητας του νομίμου εκπροσώπου της και υπέβαλε τη με αρ. πρωτ. ... – **16/11/2018** αίτηση χορήγησης αντίγραφου του φακέλου που είχε δημιουργηθεί για την προσφεύγουσα καθώς και αίτηση παράτασης της προθεσμίας για την υποβολή απόψεων, η οποία εγκρίθηκε από τον Διευθυντή της φορολογικής αρχής έως τις **21/11/2018**.
- Με το με αρ. πρωτ. ... – **19/11/18** έγγραφό της, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, απέστειλε στην προσφεύγουσα φωτοαντίγραφα των ζητηθέντων στοιχείων και την ενημέρωσε για παράταση προθεσμίας υποβολής απόψεων μέχρι τις **21/11/18**. Στις **21/11/2018** ανταποκρινόμενη στο ως ανω επιδοθέν σημείωμα διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα μέσω του δικηγόρου της, υπέβαλλε στην ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης το με αρ. πρωτ. ... – **21/11/2018** σημείωμα παροχής απόψεων - εξηγήσεων στο οποίο επιγραμματικά αρνείται τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής και σημειώνει ότι όλες οι συναλλαγές που έχει πραγματοποιήσει είναι στο σύνολο τους αληθείς και υπαρκτές.
- Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, επιδόθηκαν από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης στις **6/12/2018** στην προσφεύγουσα, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ και Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα άσκησε εμπρόθεσμα στις **4/1/2019** την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο λόγο περί μη έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, πραγματικών συναλλαγών, ορθού τρόπου εξόφλησης μέσω επιταγών ή τραπεζικών καταθέσεων, πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και παραβίασης του δικαιώματος της δικαστικής προστασίας και της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «4. 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. ... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...»

Επειδή, 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. ... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. 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 62 παρ. 1 και 3 του 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 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 τη νομολογία η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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, είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. 1506-30/1/2007 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Σε περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης....».

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, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, 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 στην από **28/11/2018** έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (σελίδες **3 – 51**) αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστатωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό των προστίμων. Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

- Όσον αφορά τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη λήπτρια ..., ο έλεγχος διαπίστωσε τη μερική εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Οι ως άνω συμβαλλόμενες μέσω του τραπεζικού συστήματος προέβησαν σε εικονικές εξοφλήσεις, καθώς όλα τα χρήματα των επιταγών με τα οποία υποτίθεται ότι εξοφλούνταν η προσφεύγουσα για την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την δεύτερη, κατέληξαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της οικογένειας ..., νόμιμων εκπροσώπων της επιχείρησης
- Όσον αφορά τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον εκδότη ..., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα είναι εικονικά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Η εκδότρια α) δεν απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο παροχής υπηρεσιών διαφήμισης που αναγραφόταν στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, β) στερείτο έδρας - επαγγελματικής εγκατάστασης, γ) δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της, δ) από έρευνα που διενεργήθηκε στο σύστημα TAXIS διαπιστώθηκε ότι από ενάρξεως της λειτουργίας της, δεν εκπλήρωσε ορθά τις φορολογικές της υποχρεώσεις, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ανακριβείς εκπρόθεσμες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών για τις χρήσεις 2011-2012, ενώ δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2013, ε) κάνοντας χρήση του τραπεζικού συστήματος προέβη από κοινού με τις λήπτριες επιχειρήσεις σε εικονικές εξοφλήσεις των συναλλαγών (όπως διαπιστώθηκε και στην περίπτωση των υπό κρίση συναλλαγών με την προσφεύγουσα).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες

που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **4/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ:....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 14/7/2011 - 31/12/2012

Η με αριθ. ... **4/12/2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	49.682,98€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2013 - 31/12/2013

Η με αριθ. ... **4/12/2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	174.375,44€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2014 - 31/12/2014

Η με αριθ. ... **4/12/2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	21.316,84€

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.