



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α... ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 7/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2056

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από **31/5/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία ..., **ΑΦΜ:...**, κατά **α)** της με αριθ. ... **19/4/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011), **β)** της με αριθ. ... **19/4/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012), **γ)** της με αριθ. ... **19/4/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011, **δ)** της με αριθ. ... **19/4/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, **ε)** της με αριθ. ... **19/4/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 79 του Ν.4472/2017) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011 και **στ)** της με αριθ. ... **19/4/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ(αρ. 79 του Ν.4472/2017) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31/5/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ..., **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 αριθ. ... **19/4/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 57.701,56€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 55.808,95€, δη σύνολο φόρου **113.510,51€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη της, της αξίας δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία ..., **ΑΦΜ:...**, συνολικής καθαρής αξίας 288.507,80€ πλέον ΦΠΑ 66.356,79€.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 45.564,00€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 44.069,50€, δη σύνολο φόρου **89.633,50€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη της, της αξίας εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία ..., **ΑΦΜ:...**, συνολικής καθαρής αξίας 227.820,00€ πλέον 52.398,60€.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 66.356,79 πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 64.180,29€, δη σύνολο φόρου **130.537,08€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας και του ΦΠΑ των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 52.398,60€ πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 50.679,93€, δη σύνολο φόρου **103.078,53€**. Η

διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας και του ΦΠΑ των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **33.178,40€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, 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 $66.356,79€ \times 50\% = 33.178,40€$.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **26.199,30€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, 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 $52.398,60€ \times 50\% = 26.199,30€$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **19/4/2019** εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρων 6 του Ν.2523/1997 και 79 του Ν.4472/2017 της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. ...**5/1/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ... **16/12/2016** (αρ. πρωτ. εισερχ. ... **20/12/2016** ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης) πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία ... - **ΑΦΜ:....**

Επισημαίνεται ότι, βάσει του παραπάνω πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, συντάχθηκε η από **28/12/2017** έκθεση μερικού ελέγχου ΠΔ186/92(ΚΒΣ) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης και εκδόθηκαν οι σχετικές με αριθ. ...**28/12/2017** πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 των χρήσεων 2011 και 2012 αντίστοιχα, με τις οποίες επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα πρόστιμα ποσού 115.403,12€ για λήψη και καταχώρηση δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους στη χρήση 2011 και 91.128,00€ για λήψη και καταχώρηση εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους στη χρήση 2012, εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία Κατά των παραπάνω πράξεων η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με αρ. πρωτ. ... **29/1/2018** ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας, εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας, η με αρ. ... **23/5/2018** απορριπτική απόφαση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμα ΦΠΑ στις υπό κρίση χρήσεις.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Αντιστροφή του

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμα ΦΠΑ στις υπό κρίση χρήσεις

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 του 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, προΐσχύουσες 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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ, ορίζεται ότι «1. 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 τις διατάξεις της παρ.18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, ορίζεται ότι «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση

διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

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

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2011 και 1/1 - 31/12/2012 έχουν υποβληθεί από την προσφεύγουσα εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ στις 31/8/2013 και 1/9/2013 αντίστοιχα.

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση, βάσει της από **19/4/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν οι με αριθ. ... και ... **19/4/2019** οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012 αντίστοιχα και βάσει της από **19/4/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ άρθρων 6 του Ν.2523/1997 και 79 του Ν.4472/2017 εκδόθηκαν οι με αριθ. ... και ... **19/4/2019** πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 του Ν.4472/2017 για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012 αντίστοιχα.

Επειδή, το με αρ. πρωτ. ... **16/12/2016** (αρ. πρωτ. εισερχ. ... **20/12/2016** ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης) πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία ..., περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης στις **20/12/2016**, δηλαδή εντός του αρχικού χρόνου παραγραφής για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012, το αξιοποιήθηκε από την αρμόδια ΔΟΥ εκδίδοντας και κοινοποιώντας στις **29/12/2017** τις με αριθ. ... **28/12/2017** πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 των χρήσεων 2011 και 2012 αντίστοιχα, εντός του αρχικού χρόνου παραγραφής.

Συνεπώς, βάσει των διατάξεων της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, ο αρχικά πενταετής χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ στις διαχειριστικές περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012, δεδομένου ότι δε διενεργήθηκε αρχικός έλεγχος (δεν υφίσταται περαίωση ή τακτικός έλεγχος) μετά την έκδοση των με αριθ. ... **28/12/2017** πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ αντίστοιχα, παρατάθηκε κατά δύο χρόνια, ήτοι έως τις **31/12/2019** και **31/12/2020** αντίστοιχα.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών επίμαχων συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας

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 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 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 Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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 την νομολογία (ΣΤΕ 506/2012) όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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).

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 έλεγχος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης εδράζεται στο από αριθ. πρωτ. ... **16/12/2016** πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την εκδότηρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία ... - **ΑΦΜ:....** Για την κρινόμενη υπόθεση επισημαίνεται ότι:

- Με τη με αρ. ... **23/5/2018** απόφαση της Υπηρεσίας μας απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ. ... **29/1/2018** ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας και κρίθηκαν βάσιμες και

αιτιολογημένες οι σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονταν στην από **28/12/2017** έκθεση ελέγχου Π.Δ.186/92 της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονταν οι σχετικές με αριθ. ... **28/12/2017** πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τη λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρίας με την επωνυμία ... στις χρήσεις 2011 και 2012 αντίστοιχα.

- Στις από **19/4/2019** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 1 – 11), ΦΠΑ (σελ. 1 – 14) και προστίμου ΦΠΑ άρθρων 6 του Ν.2523/1997 και 79 του Ν.4472/2017 (σελ. 1 – 7) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, του ΦΠΑ και των προστίμων ΦΠΑ των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπρόδικοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **31/5/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ... - **ΑΦΜ:....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2011 – Οικ. Έτος 2012

- Η με αριθ. ... **19/4/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	57.501,56€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	55.808,95€
Καταλογιζόμενο ποσό	113.310,51€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	66.356,79€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	64.180,29€
Καταλογιζόμενο ποσό	130.537,08€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 του Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	33.178,40€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2012 – Οικ. Έτος 2013

- Η με αριθ. ... **19/4/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	45.564,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	44.069,50€

Καταλογιζόμενο ποσό	89.633,50€
---------------------	------------

- Η με αριθ. ... **19/4/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	52.398,60€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	50.679,93€
Καταλογιζόμενο ποσό	103.078,53€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 του Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	26.199,30€

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.