



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604550

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 10-04-2020

Αριθμός Απόφασης: 743

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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

γ. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../23-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον, θέση, κατά α) της με αριθ...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. β) της με αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. γ) της με αρ...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 2013, δ) της με αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ./23-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 την υπ' αριθ...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00 €, επειδή:

α) υπέβαλε τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 § 1β του Ν.2859/2000, όπως ίσχυε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013 έως 31/12/2013, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή (επιβαλλόμενο πρόστιμο 300,00 €) και

β) υπέβαλε τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 § 1β του Ν.2859/2000, όπως ίσχυε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/11/2013 έως 30/11/2013 και 01/12/2013 έως και 31/12/2013, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση τον οριστικό προσδιορισμό ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή (επιβαλλόμενο πρόστιμο $300,00 \text{ €} * 2 = 600,00 \text{ €}$).

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01/01/2013 έως 31/12/2013, το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση προστιθέμενης αξίας της ως άνω περιόδου προσδιορίστηκε στο ποσό των 208.442,49 € έναντι δηλωθέντος 301.751,19 €.

Με την υπ' αρ...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 46.654,35 €, επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000,

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης από 01/01/2013 έως 31/12/2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 105.479,40 €, πλέον 107.409,67 €, πρόσθετος φόρος άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του

N.4174/2013, ήτοι συνολικό ποσό 212.889,06 €.

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρων, διαπιστώθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α, συνεπεία της με αρ...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Ο έλεγχος διενεργήθηκε στο πλαίσιο της αποστολής (λόγω αρμοδιότητας) των με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 και/2019 (αριθμ. πρωτ./2019 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..) εγγράφων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με τα οποία διαβιβάστηκαν τα με αρ./2019 και/2019 πληροφοριακά δελτία εφαρμογής διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Ε., η από 26/02/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και η με αριθμό/2019 πράξη επιβολής προστίμου του Άρθρου 7 του Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Σύμφωνα με την από 26/02/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίστηκαν παραβάσεις των παρ. 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1,2,3 και 4,5 παρ.1,2,3,4,10,11 και 12, 9 παρ.1 και 21 παρ. 2 του Ν2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν. 4337/2015 επειδή έλαβε, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 405.690,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 93.308,70 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι **εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής**, ως κάτωθι:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	29/11/2013	Τ.ΔΑ	74.470,00	17.128,10	91.598,10
2	29/11/2013	Τ.Π.Υ.....	125.950,00	28.968,50	154.918,50
3	28/12/2013	Τ.ΔΑ	79.320,00	18.243,60	97.563,60
4	31/12/2013	Τ.Π.Υ.....	125.950,00	28.968,50	154.918,50
	ΣΥΝΟΛΟ		405.690,00	93.308,70	498.998,70

Κατόπιν, εκδόθηκε στις 09/04/2019 η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα ποσού $405.690,006 \times 40\% = 162.276,00\text{€}$.

Ο παρών έλεγχος περιορίστηκε αποκλειστικά και μόνο στις επιδράσεις των φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λήψη και καταχώριση στα βιβλία της προσφεύγουσας, αυτών των φορολογικών στοιχείων, στην φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος έκρινε ότι η καταχώριση των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης είχε ως αποτέλεσμα, να εκπέσει επιπρόσθετες δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων που αντιστοιχούν στα εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 405.690,00€ και να μειωθούν ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη, της ελεγχόμενης χρήσης. Συνεπεία δε όλων αυτών των χειρισμών, ήταν να μειωθεί ο φόρος εισοδήματος που αποδόθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.

Αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994 και την ΠΟΛ 1029/17.2.2006 (Σ.Τ.Ε. 3727/1990 και 1823/1994) και προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των 1.030.020,23 €, (φορολογητέα κέρδη δήλωσης 624.330,23 €) αφού πρόσθεσε την καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων στις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, τον φόρο που αναλογεί για το οικ. έτος 2014 στο ποσό των 105.579,40 €.

Αναφορικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση που αντιστοιχεί στα παραπάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 32§1 του Ν.2859/2000, ήτοι 46.096,60 € για την φορολογική περίοδο από 01/11/2013 έως 30/11/2013 και 47.213,10 € για την φορολογική περίοδο από 01/12/2013 έως 30/12/2013 και προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών των εν λόγω περιόδων μειώνοντας αυτές κατά το ποσό της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντα Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

- Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω αναρμοδιότητας Οργάνου που τις εξέδωσε.
- Επί του ουσιαστικού: Δεν προκύπτει ότι στην περίπτωση των ένδικων φορολογικών στοιχείων προέκυψαν και εικονικές συναλλαγές, πράγμα διαφορετικό από εκείνο των εικονικών τιμολογίων, εφόσον δεν αμφισβητήθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών – Αποδεικνύεται η καλοπιστία και μόνο εκ του γεγονότος ότι η εκδότρια λειτουργούσε μέσα στα πλαίσια του νόμου, χωρίς εμφανή αποκλίνουσα φορολογική συμπεριφορά. Πλημμέλεια ελέγχου για την διαπίστωση των εργασιών.
- Αοριστία πράξης – Μη αναφορά αιτιολογίας.
- Ακυρότητα της εντολής ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, διότι εκδόθηκαν από αναρμόδιο όργανο. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται τα εξής: *«Η εκ των υστέρων τροποποίηση του ορίου των ακαθαρίστων εσόδων ως κριτήριο υπαγωγής των φορολογικών υποθέσεων από 20.000.000 σε 10.000.000 με την παρ. 1.Α.2.α της τροποποιητικής Δ ΟΡΓ .Α 1004403ΕΞ 2018 δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση μου για τους παρακάτω λόγους:*

Το κριτήριο των 10.000.000 ευρώ που τέθηκε με την παραπάνω απόφαση της ΑΑΔΕ ορίζει ως έτος κρίσεως την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 και επόμενες. Όπως ετέθη αυτή η περικοπή του το κριτήριο των 10.000.000,00 ευρώ προκειμένου να υπαχθούν οι φορολογούμενοι στην αρμοδιότητα του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ είναι προφανές ότι αφορά τις ελεγκτές ή

ελεγχόμενες χρήσεις από το 2015 και επόμενες. Το γεγονός ότι στην παρ. ΙΙ της παραπάνω τροποποιητικής απόφασης προβλέπεται να ισχύει το κριτήριο των 10.000.000,00 ευρώ για εντολές που εκδίδονται μετά την δημοσίευση της απόφασης αυτής στο ΦΕΚ, δηλαδή μετά την 23.1.2018 δεν θεραπεύει την ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αναρμοδιότητας και ούτε καθιστά αρμόδιο τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ για την κρινόμενη χρήση στην περίπτωση μου κατά τρόπο αναδρομικής εφαρμογής των εκχωρουμένων αρμοδιοτήτων.

Επειδή η Ολομέλεια του ΣτΕ με την 1210/2010 απόφασή της έκρινε ότι για την αναδρομική ισχύ κανονιστικής ρύθμισης, δηλαδή την πρόσδωση από την κανονιστική πράξη αναδρομής στην ουσιαστική ισχύ της απαιτείται ρητή πρόβλεψη περί αυτού στην εξουσιοδοτική διάταξη του νόμου.

Επειδή, στον Διοικητή της ΑΑΔΕ με τις διατάξεις του Ν. 4389/2016 ανατέθηκαν όλες οι αρμοδιότητες που είχε ο Γενικός Γραμματέας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτές περιγράφονται στο άρθρο 34 παρ. 2γ Ν. 4141/2013 και στις οποίες δεν περιλαμβάνεται εξουσιοδότηση έκδοσης κανονιστικών πράξεων με αναδρομική ισχύ, όπως προκύπτει από την με αριθμό Δ6Α 1015213ΕΞ 2013, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της παρ 9 του άρθρου 13 Ν. 4111/2013.

Επειδή, κατά τα ανωτέρω οι αποφάσεις που εκδίδει ο διοικητής της ΑΑΔΕ δεν μπορεί να έχουν αναδρομική ισχύ, δηλαδή δεν μπορεί να εκτείνονται οι διατάξεις της τροποποιητικής Δ. ΟΡΓ. Α 100440ΕΞ2018 σε χρήσεις προγενέστερες του 2005, έπεται εξ όλων των ανωτέρω ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες γιατί εκδόθηκαν από αναρμόδιο όργανο.».

Επειδή, σύμφωνα με την **Δ.ΟΡΓ.Α 1004403 ΕΞ 2018**, με θέμα : «Τροποποίηση της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805ΕΞ2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.» ισχύουν τα εξής: «Α. 2) Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. (Άρθρο. 34 του ν. **4141/2013** Α' 81, όπως τροποποιήθηκε με την υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν. **4152/2013**/Α' 107), για:

(α) τους φορολογουμένους όλης της επικράτειας με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000,00) ευρώ κατά την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2016.»

Επειδή, εν προκειμένω η εντολή ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από την αρμόδια Υπηρεσία (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) αφού κατά την χρήση 2015, η προσφεύγουσα είχε δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 12.846.489,62 €.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ανωτέρω απόφαση (Δ.ΟΡΓ.Α 1004403 ΕΞ 2018) καταλαμβάνει τις εντολές ελέγχου που εκδίδει ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. από 23.01.2018 και εφεξής ορθά προβάλλεται, πλην όμως δεν καταλαμβάνει ελεγκτές χρήσεις από το 2015 και εντεύθεν και ως εκ τούτου θα μπορούσε να ισχυριστεί τα περί αναδρομικότητας που προβάλλει,

αλλά τίθεται μία ποσοτική παράμετρος (ακαθάριστα έσοδα 10.000.000,00€, έτος βάσης 2015) με βάσει την οποία θα υπαχθούν στην αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. όλες οι ανέλεγκτες υποθέσεις ανεξαρτήτου ύψους ακαθαρίστων εσόδων προηγούμενων και επομένων χρήσεων και ανεξαρτήτου ανέλεγκτης χρήσης.

Συνεπώς ο ως άνω λόγος που προβάλλει η προσφεύγουσα για ακύρωση των επίδικων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του Ν. 2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30(2) του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, στο **άρθρο 6 § 1 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)** ορίζεται ότι: «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης είτε σε τρίτη χώρα».

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (**ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015**), όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι

φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την **απόφαση 116/2013 ΣτΕ** 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 26/02/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε της ΥΕΔΕ, η οποία επισυνάπτεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα στην διαχειριστική χρήση 2013, έλαβε, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 405.690,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 93.308,70 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι **εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής**, ως κάτωθι:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	29/11/2013	Τ.ΔΑ	74.470,00	17.128,10	91.598,10
2	29/11/2013	Τ.Π.Υ.....	125.950,00	28.968,50	154.918,50
3	28/12/2013	Τ.ΔΑ	79.320,00	18.243,60	97.563,60
4	31/12/2013	Τ.Π.Υ.....	125.950,00	28.968,50	154.918,50

	ΣΥΝΟΛΟ		405.690,00	93.308,70	498.998,70
--	---------------	--	------------	-----------	------------

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 26/02/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για τους κάτωθι λόγους:

➤ Ο διενεργηθείς έλεγχος πραγματοποιήθηκε συνεπεία του με αρ...../2015 πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Στο ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο, καταγγέλλεται η επιχείρηση με ΑΦΜ ότι αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από την έρευνα που πραγματοποίησε η ανωτέρω υπηρεσία διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις: 1) ΑΦΜ, 2) ΑΦΜ, 3) ΑΦΜ 4) ΑΦΜ, 5) ΑΦΜ καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων η οποία αρχίζει από τον ελεγχόμενο Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία.

➤ Για την εκδότρια εταιρεία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων «.....» ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία έκδοσης και συνολικής καθαρής αξίας 10.541.726,90€. και στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2016 εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.636.594,84 € καθώς για την ανωτέρω προέκυψε ότι δεν υπέβαλλε Δηλώσεις Εισοδήματος - Φ.Π.Α., δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν εμφάνιζε επαρκείς ύψους αγορές από το εσωτερικό ή το εξωτερικό, οι λήπτριες επιχειρήσεις υπέβαλαν σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις τροποποιητικές δηλώσεις του Ν4446/16 δεχόμενοι έτσι την μη νομιμότητα αυτών των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των

συναλλαγών είναι 1.569.454,53€ καθώς και ότι σε βάρος του του (τελευταίου διαχειριστή) υπάρχει παράβαση των άρθρων 98,386 παρ. 1 Π.Κ. «Απάτη κατ' εξακολούθηση» καθώς και ότι τυγχάνει κάτοχος δύο (2) ΑΦΜ ήτοι ΑΦΜ και τα οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών απενεργοποίησε.

➤ Οι υπό κρίση συναλλαγές εξοφλήθηκαν με επιταγές για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι: « Όλες οι επιταγές εμφανίζονται προς είσπραξη στο κατάστημα της τράπεζας Κανείς από όσους εισπράττουν τις ανωτέρω επιταγές δεν έχει καμία σχέση με την είτε ως διαχειριστής, είτε ως εργαζόμενος είτε ως προμηθευτή. Ο μόνος που έχει σχέση όχι όμως με την αλλά με την ελεγχόμενη οντότητακαι εισέπραξε την επιταγή Νο ποσού 38.950,00€ με ημερομηνία 25-08-2015 και στην συνέχεια κατέθεσε όλο το ποσό σε ατομικό τραπεζικό του λογαριασμό στην τράπεζα είναι ο του με ΑΦΜ κατέχει διάφορες θέσεις στο Δ.Σ. της ελεγχόμενης οντότητας, ως προκύπτει από την συνημμένη εκτύπωση των σχέσεων φορολογούμενου, ενώ την περίοδο έκδοσης των επίμαχων φορ. στοιχείων έχει την ιδιότητα του προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της επιχείρησης».

➤ Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:«...επί των Τ.Π.Υ. /2013 και Τ.Π.Υ. /2013 καθαρής αξίας 125.950,00€ εκάστου δεν αναγράφεται η παρακράτηση φόρου εργολάβων 3% ήτοι 3.788,50€ ούτε και έγινε η παρακράτηση του ποσού 3.788,50€ ανά Τ.Π.Υ. ως προκύπτει τόσο από το αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή όσο και από την εξόφληση με επιταγές του συνόλου της αξίας των ληφθέντων φορ. στοιχείων, χωρίς την αφαίρεση του φόρου εργολάβων που θα έπρεπε να είχε παρακρατηθεί και ανέρχεται σε 7.557,00€. Επιπλέον ο έλεγχος διαπιστώνει ότι στις 29-11-2013 και ώρα 07.08 εκδίδεται το Τ.ΔΑ καθαρής αξίας 74.470€ που αφορά την αγορά και μεταφορά των απαραίτητων υλικών για την πραγματοποίηση του έργου και την ίδια ημέρα ολοκληρώνονται οι εργασίες και εκδίδεται το Τ.Π.Υ. με ώρα 13.50 καθαρής αξίας 125.950,00€ δηλ. μέσα σε επτά ώρες ολοκληρώθηκαν εργασίες καθαρής αξίας 125.950,00€. Το ίδιο παρατηρείται και με το Τ.ΔΑ /2013 και ώρα 17.19 και το αντίστοιχο Τ.Π.Υ. /2013 και ώρα 17.42 καθαρής αξίας 125.950,00€.»

➤ Ως προς τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών ο έλεγχος έκρινε : «Το μόνο νέο στοιχείο που προσκομίζει η ελεγχόμενη οντότητα είναι μία ολιγοσέλιδη τεχνική έκθεση για την αναγκαιότητα πραγματοποίησης εργασιών στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας στα, χωρίς από αυτήν να αποδεικνύεται και η πραγματοποίηση των εργασιών. Επίσης προσκόμισε το από 01/10/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και της το οποίο φέρει σφραγίδες και των δύο οντοτήτων με αντίστοιχες υπογραφές. Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι αντίστοιχο συμφωνητικό προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα με το με αρ.

πρωτ./2017 υπόμνημά της. Τα δύο αυτά συμφωνητικά δεν διαφέρουν στο περιεχόμενο ωστόσο το μεν πρώτο φέρει σφραγίδες και υπογραφές και των δύο οντοτήτων ενώ στο πρώτο δεν φέρει σφραγίδα και υπογραφή της, για δε την ελεγχόμενη οντότητα δεν φέρει σφραγίδα αλλά αναγράφει τα στοιχεία της οντότητας η δε υπογραφή είναι διαφορετική από την υπογραφή στο πρώτο συμφωνητικό. Τέλος ο έλεγχος παρατηρεί ότι η τεχνική έκθεση δεν αναφέρει συγκεκριμένη ημερομηνία αλλά αναγράφει γενικά Οκτώβριος 2013 ενώ το ιδιωτικό συμφωνητικό ανάμεσα στις δύο οντότητες φέρει ημερομηνία 01-10-2013. Έτσι ακόμη και αν δεχθούμε ότι η τεχνική έκθεση συντάχθηκε και αυτή στις 01-10-2013 είναι πρακτικά αδύνατο την ίδια ημερομηνία η να έλαβε γνώση του έργου, να έκανε προσφορά στην ελεγχόμενη οντότητα και να υπογράφηκε και το μεταξύ τους συμφωνητικό»

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας του επίδικου τιμολογίου, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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, η προσφεύγουσα, ως λήπτρια των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, φέρει το βάρος της απόδειξης ως προς το αληθές των συναλλαγών, η οποία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να

αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον συγκεκριμένο εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτης φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣΤΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η δε προσφεύγουσα από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν απέδειξε το αντίθετο, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, εν προκειμένω όπως περιγράφεται στην από 26/02/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, ο έλεγχος με σαφήνεια και τεκμηρίωση απέδειξε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 162.276,00 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 405.690,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 93.308,70 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1,2,3 και 4,5 παρ. 1,2,3,4,10,11 και 12, 9 παρ.1 και 21 παρ.2 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015.

Επειδή κατά της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αριθμό πρωτ...../2019 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ./2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.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 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 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 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 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 ενώπιον 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, εν προκειμένω οι πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του ΚΕΜΕΕΠ περιλαμβάνουν αυτοτελή αιτιολογία όπως ορίζει το άρθρο 62§3 του Ν.4174/2013. Η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φ.π.α., του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. παρέχουν την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και αποτελούν τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας της έκδοσης διοικητικών πράξεων. Η μεθοδολογία, το σκεπτικό, οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου, όπως αυτά αναλυτικώς περιγράφονται στις ανωτέρω οικείες εκθέσεις μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, είναι επαρκώς αιτιολογημένα, πλήρως τεκμηριωμένα και βασίζονται στα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20/11/2019 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και φ.π.α., του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, καθώς και στην επισυναπτόμενη σε αυτές από 26/02/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της ΥΕΔΔΕ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/23-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

1) Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου	105.479,40 €
Πρόσθετος φόρος άρ.58 και τόκος αρ.53 του Ν.4174/2013	107.409,67 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	212.889,06 €

2) Πρόστιμο ΦΠΑ

α) Πρόστιμο αρ. 4 Ν.2523/1997: 900,00 €.

β) Πρόστιμο άρθρου 79 του Ν.4472/2017: 46.654,35 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.