



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 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 23/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1246

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 **25/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:** κατά **α)** της με αριθ. - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011 και **β)** της με αριθ. / - **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011, 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 Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 αριθ. - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2011 αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 60,00€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 8.551,04€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 8.020,88€, δη σύνολο φόρου **16.571,92€**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων του ως ανακριβών και συνακόλουθα προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος καθώς και λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αναλογεί σε δέκα (10) ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 32.960,00€ πλέον ΦΠΑ 7.580,80€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του του με **ΑΦΜ:**
- ✓ Με τη με αριθ. / - **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **3.790,40€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $7.580,80\text{€} \times 50\% = 3.790,40\text{€}$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **28/12/2018** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 (ΚΒΣ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. – **10/5/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. - **10/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ Τρικάλων (αρ. πρωτ. εισ. - **13/4/2017** ΔΟΥ Α΄ Θεσσαλονίκης, αρμόδιας φορολογίας εισοδήματος) και η συνημμένη σε αυτό από 31/3/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΕΛΠ - ΚΦΔ της ίδιας φορολογικής αρχής μετά τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:** , για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου στην υπό κρίση χρήση έχει

παραγραφεί καθώς το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας ΔΟΥ εντός του τελευταίου έτους της πενταετίας και επιπρόσθετα γιατί η φορολογική αρχή του κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά την 31/12/2018, κατά παράβαση της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994.

2. Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών - αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας – Καλοπιστία του λήπτη.
3. Έλλειψη αυτοτελούς (και διαφορετικού από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος) προσδιορισμού ΦΠΑ, οπότε καθίσταται μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ. Συνακόλουθα, καθίσταται μη νόμιμη η πράξη προστίμου του ΦΠΑ, καθώς έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα ως προς την εν λόγω πράξη ΦΠΑ.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου στην υπό κρίση χρήση

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 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, 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, 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 των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, 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. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση

συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ''' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων περαίωσε το οικονομικό έτος **2012** (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011) βάσει των διατάξεων του Ν.3296/2004 (αυτοπεραίωση).

Επειδή το με αριθ. πρωτ. - **10/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ Τρικάλων και η συνημμένη σε αυτό από 31/3/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΕΛΠ - ΚΦΔ της ίδιας φορολογικής όπου διαπιστώνεται ότι, η ατομική επιχείρηση του **του** εξέδωσε εικονικά φορολογικά παραστατικά προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς τον προσφεύγοντα, και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης στις **13/4/2017** (αρ. πρωτ. εισ. - **13/4/2017** ΔΟΥ Α' Θεσσαλονίκης, αρμόδιας φορολογίας εισοδήματος), δηλαδή εντός του τελευταίου έτους του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής, αλλά κατόπιν υφιστάμενου αρχικού φύλλου ελέγχου (λόγω αυτοπεραίωσης Ν.3296/2004), όσον αφορά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2011**, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/00 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/13.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, στη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2011** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2022**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/00. Επομένως, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **28/12/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, δεν είχε παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο

εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, περαιτέρω και αναφορικά με τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος ότι παράνομα η φορολογική αρχή του κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά την 31/12/2018, κατά παράβαση της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66), κρίσιμο χρόνο για την παραγραφή αποτελεί ο χρόνος έκδοσης της οριστικής πράξης και όχι ο χρόνος κοινοποίησης αυτής. Ως εκ τούτου, στην προκείμενη περίπτωση η παραγραφή της χρήσης 2011 διακόπηκε την **28/12/2018**, ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί άρνησης της εικονικότητας των συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας και καλοπιστίας του λήπτη

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 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 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την

υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα τιμολογίων, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 31/3/2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΕΛΠ - ΚΦΔ της ΔΟΥ Τρικάλων. Στις από **28/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 3-18) και ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθ.6 του Ν.2523/1997 και άρθ. 79 του Ν.4472/2017) (σελ.3-14) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης για τον προσφεύγοντα,

αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ. Ενδεικτικά, αναφέρονται τα εξής:

- ✓ Για τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων του με **ΑΦΜ:** διαπιστώθηκε ότι: α) δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, καθιστώντας αδύνατη οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση, β) δεν υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 26/10/2010-31/12/2012 καθώς και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών και προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ.186/92 (ΚΒΣ), γ) από τη διασταύρωση στοιχείων των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΠΔ.186/92 (ΚΒΣ) που υπέβαλαν οι πελάτες και οι προμηθευτές του προέκυψε ότι ενώ δηλώθηκε σαν προμηθευτής από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, σαν πελάτης δε δηλώθηκε από καμία. Επιπλέον, ενώ εμφανίζεται από την ως άνω διασταύρωση ότι πραγματοποίησε έσοδα για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 26/10/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012 ύψους αντίστοιχα 178.325,00€, 301.148,40€ και 200.842,00€, δεν πραγματοποίησε καμία αγορά εμπορευμάτων και δαπάνη, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν προέβη στις απαιτούμενες αγορές εμπορευμάτων για την πραγματοποίηση των παραπάνω αναφερόμενων πωλήσεων, όπως προκύπτει και από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, δ) κατά τη μετάβαση του ελέγχου στη δηλωθείσα διεύθυνση άσκησης δραστηριότητάς του (έδρα), δε βρέθηκε να λειτουργεί επιχείρηση, δεν υπήρχαν επαγγελματικές εγκαταστάσεις, οχήματα ή αποθηκευτικοί χώροι, ενώ σε ερώτηση γειτόνων, δηλώθηκε στους ελεγκτές ότι ουδέποτε αντιλήφθηκαν τη λειτουργία επιχείρησης στη δηλωθείσα διεύθυνση, ε) δεν είχε στην κυριότητά της κατάλληλα μηχανήματα έργων, ούτε επέδειξε στον έλεγχο συμφωνητικό μίσθωσης τέτοιων μηχανημάτων έργων, όπως είχε υποχρέωση κατά το άρθρο 10 παρ. 5 ιζ' του Π.Δ. 186/92 και αντικειμενικά δεν είχε την ικανότητα να εκτελέσει τεχνικά έργα, που εκ κοινής πείρας είναι γενικά παραδεκτό ότι δεν εκτελούνται χωρίς μηχανικά μέσα.
- ✓ Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι ο προσφεύγων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για τη χρήση 1/1 – 31/12/2011 που ο ίδιος υπέβαλε, συμπεριέλαβε ως προμηθεύτρια την ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:** , από την οποία έλαβε τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή καθαρής αξίας 32.960,00€. Επιπλέον, ο έλεγχος με τη με αριθ.- **8/11/2018** έκθεση κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων, προέβη σε κατάσχεση των επίμαχων πρωτότυπων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε (νέα) στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς και την καλοπιστία του ως λήπτη.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται αναπόδεικτοι και

αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί έλλειψης αυτοτελούς (και διαφορετικού του εξωλογιστικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος) προσδιορισμού ΦΠΑ, γεγονός που καθιστά μη νόμιμη την προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ και συνακόλουθα και την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:« 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 οριζόταν ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. ...».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, όπου εκτιμήθηκαν τα δεδομένα των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος με όλα τα στοιχεία της υπόθεσης και απλώς

συνέπεσαν οι φορολογητέες εκροές με τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά διαμορφώθηκαν στη φορολογία εισοδήματος. Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντα σύμφωνα με τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος, ενώ παράλληλα νομίμως επέβαλε σε αυτόν, το πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 6 του Ν. 2523/1997, για τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. - **25/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2011

- Η με αριθ. - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Πιστωτικό Υπόλοιπο προς έκπτωση που αναγνωρίζεται	60,00€
ΦΠΑ	8.551,04€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	8.020,88€
Καταλογιζόμενο ποσό	16.571,92€

- Η με αριθ. / - **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	3.790,40€

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

**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.