



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/12/2017

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

Αριθμός απόφασης: 2405

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **...7/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «....»** με διακριτικό τίτλο «....» και με Α.Φ.Μ.:.... κατά α) της με αριθ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 χρήσης 2009, β) της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, γ) της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, δ) της με αριθ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, ε) της με αριθ./2017 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12

N.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 και στ) της με αριθ./2017 **Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 N.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παρακάτω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.: α) με αριθ./2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του N.4337/15 χρήσης 2009**, β) με αριθ./2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009**, γ) με αριθ./2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009**, δ) με αριθ./2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 N.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009**, ε) με αριθ./2017 **Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 N.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009** και στ) με αριθ./2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 N.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011**, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από ...7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και με Α.Φ.Μ.:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του N.4337/15 χρήσης 2009** του Προϊσταμένου της επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **61.314,92€**, για ζήτηση - λήψη έντεκα (11) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ:..... συνολικής καθαρής αξίας 153.287,30€ πλέον ΦΠΑ 29.124,59€ δη συνολικής αξίας 182.411,89€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1,6,12 & 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του N.4337/2015 δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $153.287,30 \times 40\% = 61.314,92\text{€}$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την με τον Α.Χ.Κ. ./2017.
2. Με την με αριθμό/2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 24.367,68€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 29.241,22€, δη σύνολο φόρου **53.608,90€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με τον Α.Χ.Κ./2017.
3. Με την με αριθμό/2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε

σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. 34.986,63€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 41.983,95€, δη σύνολο φόρου **76.970,58€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικώς ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με τον Α.Χ.Κ./2017.

4. Με την με αριθμό/2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **87.373,77€**, σύμφωνα με τις **διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997**, ποσό ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε η προσφεύγουσα, διενεργώντας παρανόμως έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.2859/2000. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με τον Α.Χ.Κ./2017.
5. Με την με αριθμό/2017 **Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **29.124,59€**, γιατί αποδέχθηκε τα ως άνω πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, και υποχρεούται στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτών, επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με τον Α.Χ.Κ./2017.
6. Με την με αριθμό/2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **300,00€**, σύμφωνα με τις **διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997** για την μη υποβολή δήλωσης μεταβολής διεύθυνσης άσκησης δραστηριότητας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 § 1α του Ν.2859/2000. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με τον Α.Χ.Κ. .../2017.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. βάσει των από .../2017 **Εκθέσεων Ελέγχου**: α) Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15, β) Φόρου Εισοδήματος, γ) Φ.Π.Α., δ) Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97, ε) Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 Ν.2523/97 και στ) Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990 που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. 145 – 15/2/2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. : ... – .../2016 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ... με το οποίο διαβιβάσθηκε η από .../11/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., από την οποία

προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στην χρήση 2009 ήταν λήπτης των παρακάτω έντεκα (11) Πλαστών- Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων έκδοσης της «....» με ΑΦΜ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους:

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Δ.Α.	2-2009	....	10.429,80	1.981,66	12.411,46
2	Τ.Δ.Α.	2-2009	....	10.177,00	1.993,63	12.170,63
3	Τ.Δ.Α.	2-2009	....	10.516,50	1.998,04	12.514,54
4	Τ.Δ.Α.	2-2009	....	11.439,00	2.173,41	13.612,41
5	Τ.Δ.Α.	2-2009	....	10.894,00	2.069,86	12.963,86
6	Τ.Δ.Α.	2-2009	....	15.665,00	2.976,35	18.641,35
7	Τ.Δ.Α.	2-2009	....	11.475,00	2.180,25	13.655,25
8	Τ.Δ.Α.	2-2009	....	10.400,00	1.976,00	12.376,00
9	Τ.Π.Υ.	2-2009	....	26.786,00	5.089,34	31.875,34
10	Τ.Π.Υ.	2-2009	....	21.505,00	4.085,95	25.590,95
11	Τ.Π.Υ.	10-2009	....	14.000,00	2.660,00	16.660,00
ΣΥΝΟΛΟ				153.287,30	29.124,59	182.411,89

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων - Υπαρκτές συναλλαγές - Καταβολή τιμήματος - Καλοπιστία λήπτη.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

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, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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».*

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 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. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως*

από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή 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) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και του μεγάλου αριθμού των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς. Επιπλέον, επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών με τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.

Επειδή, με τις ανωτέρω διατάξεις επιδιώκεται η απλούστευση και η συντόμευση της διαδικασίας κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων και η αποφυγή ακυροτήτων που εμφανίζονταν υπό το προϋσχύσαν καθεστώς, το οποίο προέβλεπε την κοινοποίηση με επίδοση ή θυροκόλληση. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 671).

Επειδή, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την

αντιταξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣτΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι: α) σύμφωνα με την από ...11/2015 έκθεση του ΣΔΟΕ Π.Δ. ... στην σελίδα 4 αναφέρεται ότι συνεργείο έλεγχου μετέβη στις2012 στην έδρα της προσφεύγουσας στο χωριό του Νομού και διαπίστωσε ότι στον χώρο που δήλωνε ως έδρα λειτουργούσε εταιρία security. Από πληροφορίες περιοίκων ενημερώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε μεταφερθεί προς άγνωστη διεύθυνση από το καλοκαίρι του 2011 και κατόπιν νεότερων πληροφοριών ότι η κατοικία του ελεγχόμενου βρίσκεται στην οδό στο , β) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. γνωστοποίησε τα αποτελέσματα του ελέγχου με το με αρ. ... -/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων στα γραφεία της οικείας Δ.Ο.Υ. στον εξουσιοδοτημένο από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας κ. ώστε η προσφεύγουσα να έχει την δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις της, γ) περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση του μονοπρόσωπου εταίρου στην οδό - και στη συνέχεια επιστράφηκαν από τα ΕΛΤΑ στην ΔΟΥ , με την σχετική υποσημείωση «ΑΖΗΤΗΤΟ» επί του επιστρεφόμενου φακέλου, δ) ανταποκρινόμενος στο σημείωμα διαπιστώσεων και ασκώντας το νόμιμο δικαίωμα του να αναπτύξει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε διοικητική ενέργεια, δη την έκδοση οριστικών πράξεων, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κατέθεσε στην φορολογική αρχή το με αριθ. πρωτ. ... – ...12/2016 απαντητικό του υπόμνημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό

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 εμπειριστатωμένα 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. 3 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με Αρ. Πρωτ.: **ΔΕΛ Α 1069048 2014 – 2/5/2014** του Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.: «*Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.)*».

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, με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** 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, Λογιστής 1995, σελ. 900**) 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. Σύμφωνα δε με την με αρ. **41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης**, «*στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση*».

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, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (**ΣτΕ 453/1992, 2844/1992**) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

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 19 παρ. 1, 3 και 4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν, διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. ... 3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: « 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του

πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. εδράζεται στην από ...11/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Στις από ...2/2017 Εκθέσεις Ελέγχου: α) Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15, β) Φόρου Εισοδήματος, γ) Φ.Π.Α., δ) Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97, ε) Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 Ν.2523/97 και στ) Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990 της Δ.Ο.Υ. 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 του φόρου και των προστίμων.

Ο παραπάνω έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. ... έλαβε υπόψη και τις διαπιστώσεις της από ...4/2013 έκθεσης ελέγχου - επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ... (αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ ...: – ...5/2013 δελτίο πληροφοριών) για την επιχείρηση «....» με ΑΦΜ και σύμφωνα με την οποία η παραπάνω επιχείρηση ήταν εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2006 - 2009 με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα. Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ..., του ΣΔΟΕ ... και της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι τα ένδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η επιχείρηση «....» προς την προσφεύγουσα είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων α) δήλωσε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Νίκαιας με αντικείμενο εργασιών εργασίες χρωματισμών-υπηρεσίες καθαριότητας, χονδρικό εμπόριο, οικοδομικών υλικών, ηλεκτρικών οικιακών συσκευών και άλλων οικοδομικών υλικών με έδρα επί της οδού Στη συνέχεια μετέφερε την έδρα της στην οδό ... στην Η επιχείρηση δεν ανευρέθηκε στην δεύτερη δηλωθείσα έδρα, όπου διαπιστώθηκε ότι δραστηριοποιείται άλλη επιχείρηση ήδη από το 2007, β) δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΜΥ και σύμφωνα με το ΙΚΑ ουδέποτε απογράφηκε ως εργοδότης, γ) δεν εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων, παγίου εξοπλισμού ή πρώτων υλών κατά τα έτη 2007 – 2009, δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, ούτε δηλώθηκε από κανέναν ως πελάτης σε υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων επιχειρήσεων, δ) από 1/1/2007 έως την ημέρα σύνταξης της έκθεσης του ΣΔΟΕ, δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ενώ οι δηλώσεις του έτους 2006 ήταν ανακριβείς, ε) δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών - προμηθευτών και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για την ελεγχόμενη περίοδο.
- ✓ Η εκδότρια, την περίοδο 2007 - 2009 «δραστηριοποιήθηκε» αποκλειστικά στην

έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του ΦΠΑ. Φέρεται ότι ανέλαβε και εκτέλεσε έργα σε διάφορα μέρη της επικράτειας, κάποια δε από αυτά υψηλών απαιτήσεων τόσο σε μέγεθος όσο και σε εξειδίκευση. Στην πραγματικότητα, δεν εργάστηκε σε αυτά και η δράση της περιορίστηκε στην έκδοση και διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να διευκολυνθούν οι λήπτριες επιχειρήσεις από τη χρήση των στοιχείων αυτών.

✓ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.υιοθετώντας τις παραπάνω διαπιστώσεις και λαμβάνοντας υπόψη και την καρτέλα θεώρησης βιβλίων και στοιχείων της εκδότριας καθώς και τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, απεφάνθη ότι αυτή ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στην χρήση 2009 οκτώ (8) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία - Τιμολόγια Δελτία Αποστολής (ΤΔΑ) και τρία (3) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας 152.287,30€ πλέον Φ.Π.Α. 29.154,59€ και συνολικής αξίας 182.411,896.

✓ Ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας στο με αριθ. πρωτ. –12/2016 προαναφερθέν απαντητικό του υπόμνημα προς την φορολογική αρχή, στο οποίο αναφέρει ότι δεν είχε καμιά σχέση προσωπικά με την, οι συναλλαγές πραγματοποιούνταν με τον αντιπρόσωπο της και η εξόφληση τους γινόταν τοις μετρητοίς, χωρίς όμως να προσκομίσει κάποιο νέο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματικότητα των συναλλαγών, άρα και την καλοπιστία της προσφεύγουσας ως λήπτρια.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και πραγματικών συναλλαγών, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - ...7/2017 **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και με **Α.Φ.Μ.:**.....

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009.

	Ποσό
Πρόστιμο	61.314,92€

Η με αριθ./2017 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009.

	Ποσό
Διαφορά Κύριου Φόρου	24.367,68 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	29.241,22 €
Σύνολο Φόρου	53.608,90 €

Η με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009.

	Ποσό
Διαφορά Κύριου Φόρου	34.986,63 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	41.983,95 €
Σύνολο Φόρου	76.970,58 €

Η με αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009.

	Ποσό
Πρόστιμο	87.373,77 €

Η με αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009.

	Ποσό
Πρόστιμο	29.124,59 €

Η με αριθ. με αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011.

	Ποσό
Πρόστιμο	300,00 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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.