



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 22 / 10 / 2018

Αριθμός Απόφασης **4461**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
 - γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
 - δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
 - ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- 4. Την από **24/05/2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /**25-04-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2007** που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5. Την ανωτέρω Πράξη Προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και την από **25/04/2018** έκθεση ελέγχου μερικού ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ 186/92) της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **24/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, του υπ' αριθμ./**10-10-2018 υπομνήματός της** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής και του υπομνήματος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 31/03/2008 από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε., στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας στη ΒΙ.ΠΕ Αλεξανδρούπολης, δυνάμει της υπ' αριθμ./2008 εντολής ελέγχου, παρελήφθησαν αντίγραφα φορολογικών στοιχείων και των εξοφλήσεων αυτών, για μηχανολογικό εξοπλισμό που είχε ήδη εγκαταστήσει στο ως άνω υποκατάστημά της. Μετά την επεξεργασία των εν λόγω στοιχείων και τη διενέργεια εκτεταμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι ελεγκτές της ως άνω υπηρεσίας εξέδωσαν το πόρισμά τους, το οποίο περιλαμβάνεται στην από **17/05/2010** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ. **2/06-05-2007**, **3/11-08-2007**, **4/11-08-2007** και **8/17-08-2007** τιμολόγια πώλησης, εκδόσεως της κυπριακής εταιρείας, στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, τουλάχιστον κατά 200.000€, 370.000€, 700.000€ και 743.524€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικώς εικονική αξία ποσού 2.013.524€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 18§§2,9, 2§1 και 12 του Π.Δ 186/1992 (Κ.Β.Σ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997. Η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων αφορούσε μηχανολογικό εξοπλισμό της προσφεύγουσας, που είχε εγκατασταθεί στο υποκατάστημά της στην Αλεξανδρούπολη και επιδοτήθηκε από το Υπουργείο Βιομηχανίας κατά 40%.

Κατόπιν αυτών, από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./**2010 Απόφαση** επιβολής προστίμου ΚΒΣ, με την οποία καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα στη **χρήση 2007**, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου **5§10** του ν. **2523/1997**, τέσσερις (4) αυτοτελείς παραβάσεις ΚΒΣ για την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των ανωτέρω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, ποσού 400.000€, 740.000€, 1.400.000€ και 1.487.048€ αντίστοιχα, ήτοι πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της εικονικής αξίας εκάστου στοιχείου. Περαιτέρω, καταλογίστηκε για την ίδια χρήση και πρόστιμο ποσού 880€, για την μη τήρηση των υποχρεωτικών από ΕΓΛΣ λογαριασμών.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών την από 20/10/2010 προσφυγή, μετά την εκδίκαση της οποίας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./**2017 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών** (τμήμα 8^{ου} τριμελούς), με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η υπ' αριθμ./2010 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, κατά το μέρος που αυτή αφορούσε τα πρόστιμα λόγω λήψης εικονικών στοιχείων, και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική Αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία, ήτοι η τήρηση του ουσιώδους τύπου της κατάσχεσης των στοιχείων.

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./**2017 Απόφασης** του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 8^{ου} τριμελούς), εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, οι υπ' αριθμ./2018 και/2018 εντολές ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί **επανάληψη της διαδικασίας** έκδοσης της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου, μετά δε από τον σχετικό έλεγχο, αφού τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης των στοιχείων, συντάχθηκε από τον ελεγκτή της ίδιας ΔΟΥ η από **25/04/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ**, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο αυτής η υπ' αριθμ./**2008 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**, σύμφωνα με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου **7§3** του ν. **4337/2015**, τέσσερις (4) αυτοτελείς

παραβάσεις ΚΒΣ για την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των ανωτέρω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 80.000€, 148.000€, 280.000€ και 297.409,60€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικό πρόστιμο ποσού **805.409,60€**, που αντιστοιχεί στο 40% της εικονικής αξίας εκάστου στοιχείου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το υπ' αριθμ./10-10-2018 **υπόμνημά της**, ζητά την **ακύρωση** της ανωτέρω Πράξης Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ότι είναι μη νόμιμη η επανάληψη της διαδικασίας, λόγω μη κοινοποίησης των εντολών ελέγχου
2. Ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία της ΠΟΛ. 1110/18-09-2006 και δεν άρθηκε η πλημμέλεια της πρώτης πράξεως ήτοι της έκθεσης κατάσχεσης, όπως ορίζει η απόφαση του Δ.Ε. Αθηνών, καθόσον η φορολογική αρχή έχασε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία,
3. Ότι είναι Πραγματικές και όχι εικονικές οι συναλλαγές με την εταιρία
4. Ότι είναι μη νόμιμος ο υπολογισμός του προστίμου (40% της αξίας) σύμφωνα με το άρθρο 7§3 περ. β του νόμου 4337/2015 καθόσον έπρεπε να υπολογιστεί πρόστιμο βάσει του άρθρου 7§3 περ. ε' του ίδιου νόμου (10% της αξίας)
5. Ότι πρέπει να εφαρμοστεί το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, άλλως παραβιάζονται οι συνταγματικές αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας, της χρηστής Διοίκησης και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη
6. Ότι η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου είναι ανύπαρκτη και ως εκ τούτου παραβιάστηκαν οι αρχές της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης, και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

1. Ως προς τον ισχυρισμό της μη κοινοποίησης των εντολών ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2018 και/2018 εντολές ελέγχου, οι οποίες ουδέποτε της κοινοποιήθηκαν,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **23§2** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: **α)** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο **από τα γραφεία της** με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης, **β)** Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης **για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.** Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις των άρθρων **18, 19** και **72 § 18** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν τις διατάξεις των άρθρων **397** και **398§1** του **ν. 4512/2018** (Α' 5) και ισχύουν από 17/01/2018, ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Άρθρο 18: «**1)** **α).** Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. **β)** Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. **γ)** Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. **δ)** Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού

αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58§1, 58Α§2, ή 59§2, κατά περίπτωση. ..., ε) ..., στ)»

Άρθρο 19: «1) Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2) Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3) α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58§1, 58Α§2, ή 59§2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί., ... ε) ..., στ)»

Άρθρο 72: «18) Εξαιρετικά, για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013, επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του παρόντος, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη»

Επειδή, με την απόφαση του **ΣτΕ 1364/2017** κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 18§1 του ν. 4174/2013 [πριν από την τροποποίησή του από τις διατάξεις του ν. 4512/2018], *αποβλέπει στην ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμορφώσεως του φορολογουμένου προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις και στην κατά τον τρόπο αυτόν εξασφάλιση της εξυπηρευτούσης το δημόσιο συμφέρον ταχύτερης εισπράξεως των οφειλομένων φόρων, χωρίς την καθυστέρηση που συνεπάγεται η διενέργεια ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρεώσεως, η έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβητήσεως αυτής, καθώς και η επιβάρυνση του φορολογουμένου με πρόσθετους φόρους, η οποία ενδεχομένως θα επιδείνωνε την οικονομική του κατάσταση και θα έθετε σε κίνδυνο την δυνατότητά του να ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις. Ενόψει του ως άνω επιδιωκόμενου με την προαναφερθείσα διάταξη δημοσίου συμφέροντος σκοπού, η έννοια αυτής, παρά την γραμματική της διατύπωση, είναι ότι εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι όχι απλώς την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση αλλά την κοινοποίηση αυτής στον φορολογούμενο. Άλλωστε, ενόψει της αρχής της φανεράς δράσεως της Διοικήσεως, δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου μπορεί ο φορολογούμενος να ασκήσει δικαίωμά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση εντολής ελέγχου. Εξάλλου, η υποβολή της δηλώσεως δεν αποκλείει την διενέργεια στην συνέχεια ελέγχου προς διαπίστωση της ακρίβειας αυτής,*

Επειδή οι διατάξεις των άρθρων 18, 19 και 72§18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398§1 του ν. 4512/2018, αποσκοπούν, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του νόμου «αφενός στη συμμόρφωση με πρόσφατη σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει το δικαίωμά του, εν προκειμένω της υποβολής φορολογικής δηλώσεως, να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου, και αφετέρου στην υιοθέτηση διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης (voluntary compliance) των φορολογουμένων προς τις

φορολογικές τους υποχρεώσεις. Ταυτόχρονα με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων σε ελεγχόμενες υποθέσεις»,

Επειδή από τις ανωτέρω νέες διατάξεις προκύπτει ότι πρέπει να κοινοποιείται η εντολή ελέγχου, προκειμένου να δίνεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης οικειοθελούς αποκάλυψης αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης, από την οποία εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, να μην του επιβληθεί επί του ποσού αυτού το πρόστιμο του άρθρου 54, αλλά το πρόστιμο του άρθρου 58§1, 58Α§2, ή 59§2, κατά περίπτωση,

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1073/17-04-2018** εγκυκλίου της ΑΑΔΕ – η οποία εκδόθηκε μετά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου - δόθηκαν οδηγίες για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου, μετά την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72§18 του ν. 4174/2013 από τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398§1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και συγκεκριμένα: «2. Σε περιπτώσεις που με αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων ή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώνονται **οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου** για τυπικές πλημμέλειες και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση των αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή εκδόθηκαν δύο εντολές ελέγχου και συγκεκριμένα κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ. 1110/18-09-2006, οι υπ' αριθμ.και/5-2-2018 **εντολές ελέγχου**, για τη διενέργεια **επανάληψης διαδικασίας ελέγχου ΚΒΣ**, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, δεδομένου ότι με την υπ' αριθμ./2017 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 8^{ου} τριμελούς), ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./2010 Απόφαση επιβολής **προστίμου ΚΒΣ**, ως νομικά πλημμελής, καθόσον η έκθεση κατάσχεσης συντάχθηκε στα γραφεία της φορολογικής αρχής και όχι στον τόπο ελέγχου (υποκατάστημα Αλεξανδρούπολης).

Επειδή η κρινόμενη πράξη δεν επηρεάζεται από τυχόν εκ μέρους της προσφεύγουσας υποβολή δήλωσης οικειοθελούς αποκάλυψης αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης, δεδομένου ότι ο έλεγχος αφορούσε παράβαση ΚΒΣ, για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4337/2015,

Επειδή τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79§5 περ. β' του Κ.Δ.Δ. και συνεπώς ο ισχυρισμός της περί ακυρότητας της πράξης λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου **απορρίπτεται**.

2. Ως προς τον ισχυρισμό της μη τήρησης της ΠΟΛ 1110/2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία της ΠΟΛ. 1110/18-09-2006 και δεν άρθηκε η πλημμέλεια της πρώτης πράξεως ήτοι της έκθεσης κατάσχεσης, όπως ορίζει η απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, καθόσον η φορολογική αρχή έχασε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία,

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1110/18-09-2006** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δόθηκαν οδηγίες για την Επανάληψη διαδικασίας στην περίπτωση της ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, όπου αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια

κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταιίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «Έκθεση Κατάσχεσης»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταιίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταιίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταιίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταιίρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ελέγχουσα φορολογική Αρχή προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο σε **επανάληψη διαδικασίας** στην προσφεύγουσα, εξέδωσε κατ' εφαρμογή της ανωτέρω εγκυκλίου τις υπ' αριθ./05-02-2018 και/05-02-2018 **εντολές ελέγχου**, για την παράδοση και την εκ νέου κατάσχεση των επίμαχων στοιχείων, συνέταξε δε την υπ' αριθμ./12-03-2018 **έκθεση παράδοσης** φορολογικών στοιχείων και την υπ' αριθμ./12-03-2018 **έκθεση κατάσχεσης** φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια οι ελεγκτές μετέβησαν στην έδρα της προσφεύγουσας επί της οδού, στην οποία δεν βρέθηκε κάποιος εκπρόσωπος της επιχείρησης, υπάλληλος, κλπ, προκειμένου να υπογράψει την έκθεση παράδοσης των φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου οι ελεγκτές συνέταξαν την υπ' αριθμ./14-03-2018 **Πρόσκληση**, με την οποία ζητούσαν τον ορισμό τόπου και χρόνου παράδοσης και εκ νέου κατάσχεσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς και την υπογραφή των σχετικών εκθέσεων, την οποία κοινοποίησαν νόμιμα στους εκπροσώπους της επιχείρησης στις **16/03/2018** με δικαστικό επιμελητή. Συγκεκριμένα η πρόσκληση κοινοποιήθηκε (δια θυροκολλήσεως) στην κατοικία του, και επιδόθηκε στον Δήμαρχο Παλλήνης ως αγνώστου διαμονής του (βλ. αναλυτικά σελ. 8 της έκθεσης ελέγχου), **στην οποία δεν απάντησαν**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελέγχουσα υπηρεσία δεν ήταν δυνατόν να προβεί σε νέα κατάσχεση, δεδομένου ότι έχασε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που είχε ήδη κατασχεσει, πλην όμως, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, τα φορολογικά στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν, δεν αφορούν απλά φωτοαντίγραφα των εν λόγω στοιχείων **αλλά ακριβή φωτοαντίγραφα αυτών** – αφού: α) έγινε αντιπαραβολή του περιεχομένου τους από το ΣΔΟΕ (ως σελ. 2 της από 18/05/2010 έκθεσης ελέγχου) και β) φέρουν θεώρηση από δημόσια Αρχή (Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας με ημερομηνία 29/10/07, λόγω επιχορήγησης

των παγίων αυτών κατά 40% και από το Β' τελωνείο Θεσσαλονίκης με ημερομηνία 27/09/07), και ως εκ τούτου παράγουν τα ίδια έννομα αποτελέσματα με τα πρωτότυπα στοιχεία.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω, ότι δεν αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου οι λόγοι που κατέστησαν πρακτικώς ανέφικτη την εκ νέου κατάσχεση των επίμαχων στοιχείων, πλην όμως από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι στην έδρα της προσφεύγουσας δεν ανευρέθη πρόσωπο που νομιμοποιείτο για την παραλαβή και την εκ νέου κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων (ακριβή φωτοαντίγραφα) και την υπογραφή των σχετικών εκθέσεων, ενώ δεν ανταποκρίθηκαν στη σχετική πρόσκληση που κοινοποιήθηκε στους εκπροσώπους αυτής. Για το λόγο αυτό ήταν πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου κατάσχεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **424/2017** Απόφαση του Β' τμήματος του **ΣτΕ** « ... εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως»

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **συνέτρεξαν ειδικοί αντικειμενικοί λόγοι** ένεκα των οποίων κατέστη πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη κατασχεθέντων στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου σύμφωνα με την **ΣτΕ 424/2017**, νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου και οι ισχυρισμοί της που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Επειδή τέλος, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην έδρα της υπάρχει θυρωρός όλο το εικοσιτετράωρο, στον οποίο νόμιμα οι ελεγκτές θα μπορούσαν να παραδώσουν και να κατάσχουν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, πλην όμως, η κοινοποίηση δύναται να γίνει μόνο στα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 24§4 του ν. 4174/2013 (εκπρόσωπο, υπάλληλο, συνεργάτη λογιστή κλπ) και όχι βέβαια στο θυρωρό του κτιρίου, στον οποίο δεν δύναται να διενεργηθούν οι κοινοποιήσεις των εκθέσεων παραλαβής και κατάσχεσης.

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι συναλλαγές με τηνείναι πραγματικές και όχι εικονικές

Επειδή, με την υπ' αριθμ./2008 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων Θεσ/νίκης του ΣΔΟΕ, διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ στην προσφεύγουσα, όπου διαπιστώθηκαν τα αναφερόμενα στην από **18/05/2010 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ** της ίδιας υπηρεσίας, και ειδικότερα:

Η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε από την κυπριακή επιχείρηση, μηχανολογικό εξοπλισμό για την υδρόλυση ορυκτελαίων, σύμφωνα με τα από **24/01/2006** (ποσού 3.600.000€) και **07/01/2007** (ποσού 730.080€) ιδιωτικά συμφωνητικά, ήτοι συνολικού ποσού 4.330.080€. Για την αγορά του εν λόγω εξοπλισμού, εκδόθηκαν από την κυπριακή εταιρεία τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία:

α/α	Αριθμ.-ημ/νία στοιχείου	Αξία Στοιχείου	Κατασκευαστής μηχανημάτων
1	Inv 1/28-02-2007	175.080,00 €	
2	Inv 2/06-05-2007	212.000,00 €	Άγνωστος
3	Inv 3/11-08-2007	800.000,00 €	
4	Inv 4/11-08-2007	800.000,00 €	
5	Inv 5/11-08-2007	800.000,00 €	
6	Inv 6/11-08-2007	250.000,00 €	
7	Inv 7/11-08-2007	100.000,00 €	
8	Inv 8/17-08-2007	1.000.000,00 €	Άγνωστος
9	Inv 9/17-08-2007	14.000,00 €	Άγνωστος
10	Inv 20070308QJ/04/30-08-2007	255.000,00 €	
Σύνολα		4.406.080,00 €	

Τα ανωτέρω τιμολόγια αφορούσαν μέρος συνολικής επένδυσης ύψους περίπου **5.000.000€**, η οποία **επιδοτήθηκε** από το Υπουργείο ανάπτυξης κατά ποσοστό 40% ήτοι ποσού **2.000.000€**.

Μετά από εκτεταμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις του ΣΔΟΕ, διαπιστώθηκε ότι τέσσερα από τα στοιχεία αυτά, είναι **μερικώς εικονικά ως προς την αξία** και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ. **2/06-05-2007**, **3/11-08-2007**, **4/11-08-2007** και **8/17-08-2007** τιμολόγια, εκδόσεως της κυπριακής εταιρείας, στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, τουλάχιστον κατά 200.000€, 370.000€, 700.000€ και 743.524€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικώς εικονική αξία ποσού 2.013.524€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 18§§2,9, 2§1 και 12 του Π.Δ 186/1992 (Κ.Β.Σ), και του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997. Ήτοι:

α/α	Αριθμ.-ημ/νία στοιχείου	Αξία τιμολογίου	Πραγματική αξία τιμολογίου	Εικονική αξία τιμολογίου
1	Inv 2/06-05-2007	212.000,00 €	12.000,00 €	200.000,00 €
2	Inv 3/11-08-2007	800.000,00 €	430.000,00 €	370.000,00 €
3	Inv 4/11-08-2007	800.000,00 €	100.000,00 €	700.000,00 €
4	Inv 8/17-08-2007	1.000.000,00 €	256.476,00 €	743.524,00 €
Σύνολα		2.812.000,00 €	798.476,00 €	2.013.524,00 €

Οι λόγοι της εικονικότητας, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, είναι οι ακόλουθοι:

1. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών τωνκαι (οι οποίοι κατά την επίμαχη περίοδο υπογραφής των συμβάσεων ήταν νόμιμοι εκπρόσωποι, διευθυντές και μέτοχοι τόσο της προσφεύγουσας, όσο και της προμηθεύτριας επιχείρησης, προέκυψε ότι η φερόμενη εξόφληση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, είχε ήδη γίνει πριν από την έκδοση των στοιχείων και συγκεκριμένα στο διάστημα από 14/02/2006 έως 29/05/2006, και **γινόταν με ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων**, ώστε να εμφανίζονται ως νέες πληρωμές, δεδομένου ότι:

- ✓ Οι φερόμενες εξοφλήσεις των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, γινόταν μέσω των Ελληνικών τραπεζικών λογαριασμών των νομίμων εκπροσώπων της προσφεύγουσας,
- ✓ Οι νόμιμοι εκπρόσωποι, κατέθεσαν τμηματικά (ως ταμειακές διευκολύνσεις) **στο ταμείο** της προσφεύγουσας, το ποσό των 1.770.000€, ενώ από τους λογαριασμούς τους δεν προέκυψαν τόσο μεγάλες αναλήψεις, και στη συνέχεια κατατίθεντο στους ατομικούς τους λογαριασμούς, προκειμένου να γίνει πληρωμή της αξίας των επίμαχων τιμολογίων,
- ✓ Οι νόμιμοι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας, έκαναν αναλήψεις από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της (αφού ήταν νόμιμοι εκπρόσωποί της για την τράπεζα) και ακολούθως με τα χρήματα αυτά φέρεται να πληρώθηκαν οι αξίες των επίμαχων τιμολογίων,
- ✓ Καταλόγιζαν ως πληρωμές και τα εμβάσματα που ακυρώνονταν από τις τράπεζες με αντιλογισμό, χωρίς να παρουσιάζουν τα παραστατικά αντιλογισμού της τράπεζας,
- ✓ Οι φερόμενες πληρωμές δεν γίνονταν έναντι της αξίας των φορολογικών στοιχείων, αλλά έναντι συμφωνητικού (καθόσον αυτές είχαν γίνει προκαταβολικά) και για το λόγο αυτό δεν ήταν δυνατή η αντιστοίχιση των πληρωμών με τα τιμολόγια. Η αντιστοίχιση των

πληρωμών στα τιμολόγια, ώστε να φαίνονται εξοφλημένα, έγινε από την προσφεύγουσα μεταγενέστερα, με τη συρραφή των παραστατικών εξόφλησης πάνω στα τιμολόγια, όπως αυτά παραδόθηκαν στον έλεγχο.

2. Από την έρευνα του ελέγχου για την ύπαρξη αγορών της προμηθεύτριας επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι τα μηχανήματα προέρχονται από τον Σουηδικό οίκο “.....”, έγινε δε αίτημα διοικητικής συνδρομής αναφορικά με την τιμή πώλησης του μηχανολογικού εξοπλισμού που πούλησε στην, πλην όμως οι φορολογικές αρχές της Ινδίας δεν είχαν απαντήσει μέχρι της σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.
- Αντίθετα οι φορολογικές Αρχές της Κύπρου, απάντησαν ότι η κυπριακή εταιρεία έχει δηλώσει ως εισροές την περίοδο 01/01/2005-31/12/2007 το ποσό των **1.082.000€** περίπου. Ως εκ τούτου, τα πέντε προσκομισθέντα από τον Κο τιμολόγια που φέρεται να έλαβε η από την, συνολικού ποσού **2.615.000€** (ως σελ. 21 της έκθεσης του ΣΔΟΕ), δεν αφορούν πραγματικές αξίες, δεδομένου ότι αν αυτές ήταν πραγματικές, θα τις είχε καταχωρήσει στα βιβλία της προκειμένου να τύχει εκπτώσεως στο φορολογητέο εισόδημά της.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται το με αριθ. πρωτ. /19-06-2010 έγγραφο του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας, σύμφωνα με το οποίο ο και ο ήταν μέτοχοι της μέχρι τις 21/11/2005.

Όμως, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, τα νομιμοποιητικά έγγραφα του εφόρου εταιρειών Κύπρου με ημερομηνία 15/10/2004 και 28/07/2004 που προσκόμισε ο στην τράπεζα Κύπρου, για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού στο όνομα της, μέτοχοι και διευθυντές της εταιρείας ήταν ο και ο, οι οποίοι κατείχαν από 500 μετοχές έκαστος. Προσκόμισε επίσης και απόσπασμα του από 23/04/2005 πρακτικού ΔΣ της εταιρείας, όπου οι ανωτέρω ορίζονταν ως νόμιμοι εκπρόσωποι της εταιρείας έναντι της τράπεζας Κύπρου.

Επιπλέον, τα νομιμοποιητικά έγγραφα του εφόρου εταιρειών Κύπρου με ημερομηνία 11/04/2006 που προσκόμισε ο στην τράπεζα, για το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού στο όνομα της, μέτοχοι και διευθυντές της εταιρείας ήταν οι ίδιοι και προστέθηκε και ο ως διευθυντής. Προσκόμισε επίσης και απόσπασμα του από 04/05/2006 πρακτικού ΔΣ της εταιρείας, όπου ο και ο ορίζονταν ως νόμιμοι εκπρόσωποι της εταιρείας έναντι της τράπεζας

Περαιτέρω, με το από 27/05/2008 έγγραφο του Αρχιτελωνείου Κύπρου, προκύπτει ότι μέτοχοι ήταν ο και, ενώ διευθυντές ήταν ο, ο και ο

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο και ο **είχαν πληρεξουσιότητα να εκπροσωπούν και τις δύο εταιρείες** (την προσφεύγουσα και την προμηθεύτρια των αγαθών) έναντι των τραπεζών και και να πραγματοποιούν οποιαδήποτε συναλλαγή με τις εν λόγω τράπεζες. Κατά το χρόνο δε που δόθηκαν οι προκαταβολές από την προσφεύγουσα στην προμηθεύτρια Κυπριακή επιχείρηση, ήτοι από 14/02/2006 έως 29/05/2006, είχαν τη δυνατότητα διενέργειας οποιασδήποτε τραπεζικής συναλλαγής, και επομένως και του μηχανισμού δόλου που αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, πλην όμως η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και, των εκπροσώπων αυτής, καθώς και στις πληροφορίες που συνέλεξε μέσω διοικητικής συνδρομής αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις

που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης η επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μερικής εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από 18/05/2010 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4 του Ν. 2523/1997** (Α' 179) ορίζεται ότι «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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 εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό,...»

Επειδή 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 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 **ΣτΕ 506/2012**.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει ότι: 1) Η αποδοχή και καταχώρηση των εικονικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας, δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη και του

παραλήπτη, 2) Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων, δεν ήταν η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών, δεδομένου ότι για τη συγκεκριμένη επένδυση είχε αναστολή ΦΠΑ, αλλά η αύξηση του συνολικού ποσού της επένδυσης, για την οποία επιδοτήθηκε όπως προαναφέραμε κατά 40%. Το δε όφελος της επιχείρησης προσδιορίζεται στο ποσό της επιπλέον επιδότησης που έλαβε βάσει της εικονικής αξίας, ήτοι ποσού **805.409,60€** ($2.013.524€ \times 40\%$), γεγονός τα οποία αποδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση, **δεν είχε καλή πίστη**.

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 2223/1995)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9** του **Π.Δ. 186/1992**, «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, επιφυλασσομένων 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 η φορολογική αρχή απέδειξε, την μερική εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, και αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην από **18/05/2010** Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του ΣΔΟΕ, τον προσδιορισμό της μερικώς εικονικής αξίας των επίμαχων συναλλαγών, εν αντιθέσει με την προσφεύγουσα και λήπτρια, η οποία από τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλείται στην ενδικοφανή της προσφυγή δεν αποδεικνύει την ανυπαρξία της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στην από **18/05/2010** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσ/νίκης του ΣΔΟΕ, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα, γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι αόριστη.

4. Ως προς τον ισχυρισμό του λανθασμένου υπολογισμού του ποσού του προστίμου βάσει του άρθρου 7§3 περ. β', αντί της περ. ε' του ίδιου άρθρου του ν. 4337/2015

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμος ο υπολογισμός του προστίμου (40% της αξίας) σύμφωνα με το άρθρο 7§3 περ. β' του νόμου 4337/2015 καθόσον έπρεπε να υπολογιστεί πρόστιμο βάσει του άρθρου 7§3 περ. ε' του ίδιου νόμου (10% της αξίας), καθόσον από την εμπροθέσμως υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος **οικον. έτους 2008**, προκύπτει ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα της χρήσης ως προς το εισόδημα, προσκομίζει δε και επικαλείται τη σχετική δήλωση εισοδήματος, το Ε-3, τον ισολογισμό καθώς και απόσπασμα του από 03/05/2008 πρακτικού με το οποίο εγκρίθηκαν από το ΔΣ οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2007 (**Σχετ. 7**)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **7 § 3** του **ν. 4337/2015** (Α' 129), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) ..., **δ)** ...,

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους,

στ) ..., ζ) ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), 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 ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικον. έτους, ουδόλως αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεδομένου ότι κατά τη χρήση 2007 προέκυψαν κέρδη, τα οποία μετά τη φορολογική αναμόρφωση διαμορφώθηκαν στο ποσό των 62.881,26€, δεν δηλώθηκαν φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημιές παρελθουσών χρήσεων και τελικώς πληρώθηκε φόρος εισοδήματος ποσού 12.963,94€,

Ως εκ τούτου, για την επιβολή του προστίμου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου **7§3 περ. β'** του **ν. 4337/2015** (ήτοι 40% της αξίας του κάθε εικονικού στοιχείου) και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πρέπει να **απορριφθούν ως αβάσιμοι**.

5. Ως προς τον ισχυρισμό της αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου φορολογικού καθεστώτος

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τις διατάξεις των άρθρων 7 και 23 του ν. 4337/2015 προκύπτει ότι μετά την 17/10/2015, οπότε δημοσιεύτηκε ο νόμος, το άρθρο 55 §1 και 2 του ν. 4174/2013 παύει να ισχύει, γεγονός που σημαίνει ότι καταργείται η επιβολή προστίμων για τις παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, και επομένως πρέπει να γίνει εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης και να μην καταλογιστεί πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως παραβιάζονται οι συνταγματικές αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας, της χρηστής Διοίκησης και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **7** του **ν. 4337/2015** (Α' 129), ορίζονται τα ακόλουθα:

παρ 3: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: **3α)** Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. **3β)** Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. 3γ) ..., 3δ) ..., **3ε)** Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, 3στ) ..., 3ζ) ...»

παρ.5: «Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

και με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ίδιου νόμου** ότι «η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως,...», ήτοι από 17/10/2015.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις της λήψης εικονικών που διαπιστώθηκαν στην προσφεύγουσα, αφορούν τη χρήση 2007, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 7§3 και 7§5 του ν. 4337/2015 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της **απορρίπτονται**.

6. Ως προς τον ισχυρισμό της ανύπαρκτης ή ανεπαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή **δεν απέδειξε** την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθόσον πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179) ορίζεται ότι «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία», και με τις διατάξεις του άρθρου **18§9 του Π.Δ 186/1992** ότι «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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, επιφυλασσομένων 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 στην προκείμενη περίπτωση τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά, για τους λόγους που αναφέρονται στην από **18/05/2010** έκθεση ελέγχου του **ΣΔΟΕ**, και οι οποίοι αναφέρονται στο κεφάλαιο 3 της παρούσας, από την οποία καταδεικνύεται ότι ο έλεγχος με τρόπο αντικειμενικό, τεκμηριωμένο και πέραν κάθε αμφισβήτησης απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς εικονικά, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών που περιλαμβάνονται στα εν λόγω στοιχεία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **18/05/2010** έκθεση ελέγχου της Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του ΣΔΟΕ και στην από **25/04/2018** έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕΕ Αθηνών, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **24/05/2018** και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**25-04-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου **1/1/2007 - 31/12/2007** που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: **Πρόστιμο ποσού: 805.409,60€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.