



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/07/2018

Αριθμός απόφασης: 1350

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου – (.....) με την επωνυμία «.....» ως καθολικός διάδοχος της πρώην με **ΑΦΜ**, νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που εδρεύει στην |..... επί της οδού, και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά : α) της με αριθμ. -2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 β, 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και β) της με αριθμ. -2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 14-03-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από -2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος νομικού προσώπου 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:

Με την με αριθμ. -2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου πρόστιμο ύψους 1.224,75 €, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθμ. -2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου πρόστιμο ύψους 4.260,00 €, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 10.650,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 & 14, 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3Β του ν. 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., κατόπιν διαβίβασης του με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 2016/28-11-2016 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχου και του με αριθμ. Πρωτ. -2016 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Σε συνέχεια αυτών, παραλήφθηκε με το οποίο παραλήφθηκε, η αριθ. /2017 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. που αφορά την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, η δημοτική επιχείρηση, έλαβε από την επιχείρηση «.....» για τη χρήση 2010, τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	Τ.Δ.Α. /17-11-2010	2.100,00	483,00
2	Τ.Δ.Α. /18-11-2010	2.280,00	524,40
3	Τ.Δ.Α. /30-11-2010	1.880,00	432,40
4	Τ.Π.Υ. /6-12-2010	1.090,00	250,70
5	Τ.Π.Υ. /7-12-2010	1.700,00	391,00
6	Τ.Π.Υ. /8-12-2010	1.600,00	368,00
	ΣΥΝΟΛΟ	10.650,00	2.449,50

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ., στη ως άνω δημοτική επιχείρηση για τη χρήση 2010, δυνάμει της με αριθμ..... -2016 εντολής ελέγχου. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο κατέθεσε εκπρόθεσμα την με αριθ. -2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, η συγκεκριμένη χρήση υπόκειται σε δεκαπενταετή παραγραφή.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία στα βιβλία του και περιλήφθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992. Σύμφωνα με την παραπάνω Έκθεση Ελέγχου της, η επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές, δεν είχε το προσωπικό και την παραγωγική δυνατότητα κλπ για να ανταποκριθεί σε αυτές, όπως λεπτομερώς αναλύεται στην από /2017 Έκθεση Ελέγχου της, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε το με αριθμ. -2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, το οποίο επιδόθηκε νόμιμα, στις -2018, στον πρόεδρο της, καθώς και στον, ως αρμοδίου για την παραλαβή εγγράφων μετά την απορρόφησή της από τον, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκαν. Το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου για εικονικότητα των συναλλαγών καθότι, πρόκειται αποδεδειγμένα για υπαρκτές συναλλαγές. Για τα συγκεκριμένα τιμολόγια – Δελτία Αποστολής και Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, της εκδότριας με την επωνυμία «.....», που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της πρώην Επιχείρησης και αφορούσαν την προμήθεια ανταλλακτικών και την επισκευή των οχημάτων, τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες διαδικασίες. Σημειώνεται δε. ότι τα σχετικά τιμολόγια δεν έχουν αποπληρωθεί ακόμη από τον και έχουν υποπέσει σε παραγραφή (παρέλευση πενταετίας) για το λόγο ότι δεν υπήρχε καμία έγγραφη όχληση από τον προμηθευτή και ως εκ τούτου δεν μπορεί πλέον να εκδοθεί χρηματικό ένταλμα πληρωμής.

2. Για οποιαδήποτε παρατυπία του αναδόχου, την αποκλειστική ευθύνη την έχει ο ανάδοχος – προμηθευτής και όχι η πρώην επιχείρηση, η οποία δε φέρει καμία ευθύνη για παραλείψεις άλλων φορέων.

Ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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 πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «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 «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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010:«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζόμενων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στο **ν. 2859/2000** «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§1: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 6 παρ.1 του Ν.2523/1997**, ορίζεται ότι : « 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 το **άρθρο 79 παρ.1 του Ν.4472/2017**, ορίζεται ότι : « 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 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.»

Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....», βάσει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, την υλικοτεχνική υποδομή, το σύνολο των αγορών της, καθώς και το προσωπικό που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές καθώς:

α) Το 98% και πλέον των αγορών της που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν εικονικές άρα δεν είχε την δυνατότητα στη συνέχεια να μεταπωλήσει εμπορεύματα σε τρίτους. Τα ανωτέρω απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ* (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
2003	6.306.133,95	477.876,95	5.230.311,01	5.708.187,96	90,52	91,63
2004	21.856.592,37	393.014,97	20.131.583,39	20.524.598,36	93,91	98,09
2005	16.352.848,94	43.073,15	16.134.274,89	16.177.348,04	98,93	99,73
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100,00
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0,00	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100,00
2011	23.300,29	0,00	7.713.225,00	7.713.225,00	100,00	100,00

β) Διότι στα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται κατασκευές οι οποίες δεν ήταν συναφείς με τη δραστηριότητα της εκδότριας, καθότι δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών. Σε όσες δε, περιπτώσεις, η

περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκίνητων, κατασκευή αυτοκίνητων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «.....» δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της.

γ) Καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά.

δ) Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά.

ε) Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων, ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς της, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010.

στ) Στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχόλησε προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση βαίνει μειούμενο. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ. -2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

Σε όλες τις χρήσεις, παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Ειδικότερα, στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα εκ των οποίων τα δύο υπάλληλοι γραφείου, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39 €, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε

θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, όμως από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και ειδικότερα του συνόλου των αγορών της (το 100% των αγορών της για τη χρήση 2010, δεν ήταν πραγματικές), δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες πωλήσεις.

Το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας ως στοιχείο, προκειμένου να θεμελιώσει την εικονικότητα των συναλλαγών. Μάλιστα για την απόδειξη της πραγματοποίησης των δαπανών της προμήθειας των ανταλλακτικών και επισκευής του με αριθμ. οχήματος της, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα κάτωθι έγγραφα :

1) Την από /2010 σύμβαση παροχής προμηθειών μεταξύ του, Προέδρου Δ.Σ. και νομίμου εκπροσώπου της και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την οποία ανατέθηκε στην τελευταία, η τοποθέτηση υδραυλοκινητήρα, αντικατάσταση γραναζοτροχού, αφαίρεση παλαιάς αλυσίδας – αποκόλληση ασφαλειών του με αριθ. πιν. οχήματος, συνολικού προϋπολογισμού ύψους 1.340,70 €, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

2) Αντίγραφο του με αριθ. -2010, τιμολογίου παροχής υπηρεσιών της εταιρίας με την επωνυμία «.....», συνολικής αξίας ύψους 1.340,70 €, για την τοποθέτηση υδραυλοκινητήρα, αντικατάσταση γραναζοτροχού, αφαίρεση παλαιάς αλυσίδας – αποκόλληση ασφαλειών στο με αριθ. πιν. οχήματος

3) Το από /2010 πρωτόκολλο παραλαβής της επιτροπής για την παραλαβή των εργασιών όπως αυτές αναγράφονται στο με αριθμ. -2010 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Η ανωτέρω επιτροπή απαρτίζεται από τον

4) Την από /2010 σύμβαση παροχής προμηθειών μεταξύ του και νομίμου εκπροσώπου της Επιχείρησης και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την οποία ανατέθηκε στην τελευταία, η στερέωση καινούριας αλυσίδας – γρασάρισμα, έλεγχος λειτουργίας τυμπάνου, αποκατάσταση – επισκευή διαρροών του με αριθ. πιν. οχήματος, συνολικού προϋπολογισμού ύψους 2.091,00€, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α

5) Αντίγραφο του με αριθ. -2010, τιμολογίου παροχής υπηρεσιών της εταιρίας με την επωνυμία «.....», συνολικής αξίας ύψους 2.091,00 €, για την στερέωση καινούριας αλυσίδας – γρασάρισμα, έλεγχος λειτουργίας τυμπάνου, αποκατάσταση – επισκευή διαρροών του με αριθ. πιν. οχήματος.

- 6) Το από /2010 πρωτόκολλο παραλαβής της επιτροπής για την παραλαβή των εργασιών όπως αυτές αναγράφονται στο με αριθμ. -2010 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.
- 7) Την από /2010 σύμβαση παροχής προμηθειών μεταξύ του, Προέδρου Δ.Σ. και νομίμου εκπροσώπου της Επιχείρησης και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την οποία ανατέθηκε στην τελευταία, η ανακατασκευή σαλίγκαρου του με αριθ. πιν. οχήματος, συνολικού προϋπολογισμού ύψους 1.968,00€, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.
- 8) Αντίγραφο του με αριθ. -2010, τιμολογίου παροχής υπηρεσιών της εταιρίας με την επωνυμία «.....», συνολικής αξίας ύψους 1.968,00 €, για την ανακατασκευή σαλίγκαρου του με αριθ. πιν. οχήματος.
- 9) Το από /2010 πρωτόκολλο παραλαβής της επιτροπής για την παραλαβή των εργασιών όπως αυτές αναγράφονται στο με αριθμ. -2010 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.
- 10) Την από /2010 σύμβαση παροχής προμηθειών μεταξύ του, Προέδρου Δ.Σ. και νομίμου εκπροσώπου της Επιχείρησης και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την οποία ανατέθηκε στην τελευταία, η αγορά ανταλλακτικού (υδραυλικού κινητήρα περιστροφής) του με αριθ. πιν. οχήματος, συνολικού προϋπολογισμού ύψους 2.583,00€, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.
- 11) Την με αριθμ. -2010 εντολή προμήθειας ανταλλακτικών του, προς την εταιρία «.....».
- 12) Αντίγραφο του με αριθμ. -2010, τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής για την αγορά υδραυλικού κινητήρα και περιστροφής τυμπάνου συνολικής αξίας 2.583,00 €.
- 13) Το από /2010 πρωτόκολλο παραλαβής προμηθειών της επιτροπής για την παραλαβή του ανταλλακτικού, όπως αναγράφεται στο με αριθμ. -2010 τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής.
- 14) Την από /2010 σύμβαση παροχής προμηθειών μεταξύ του, Προέδρου Δ.Σ. και νομίμου εκπροσώπου της Επιχείρησης και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την οποία ανατέθηκε στην τελευταία, η αγορά ανταλλακτικού (γρاناζοτροχός αλυσίδας, αλυσίδα περιστροφής) του με αριθ. πιν. οχήματος, συνολικού προϋπολογισμού ύψους 2.804,40€, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

15) Την με αριθμ. -2010 εντολή προμήθειας ανταλλακτικών του, προς την εταιρία «.....».

16) Αντίγραφο του με αριθμ. -2010, τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής για την αγορά γραναζοτροχού αλυσίδας, αλυσίδας περιστροφής, συνολικής αξίας 2.804,40 €.

17) Το από /2010 πρωτόκολλο παραλαβής προμηθειών της επιτροπής για την παραλαβή του ανταλλακτικού, όπως αναγράφεται στο με αριθμ. -2010 τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής.

18) Την από /2010 σύμβαση παροχής προμηθειών μεταξύ του, Προέδρου Δ.Σ. και νομίμου εκπροσώπου της Επιχείρησης και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την οποία ανατέθηκε στην τελευταία, η αγορά ανταλλακτικού (γρανάζι, χειριστήριο διπλού ανυψωτικού μηχανισμού, πτερύγια) του με αριθ. πιν. οχήματος, συνολικού προϋπολογισμού ύψους 2.312,40€, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

19) Την με αριθμ. -2010 εντολή προμήθειας ανταλλακτικών, του, προς την εταιρία «.....»

20) Αντίγραφο του με αριθμ. -2010, τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής για την αγορά γραναζιού, χειριστηρίου διπλού ανυψωτικού μηχανισμού, πτερύγια, συνολικής αξίας 2.312,40 €.

21) Το από /2010 πρωτόκολλο παραλαβής προμηθειών της επιτροπής για την παραλαβή του ανταλλακτικού, όπως αναγράφεται στο με αριθμ. -2010 τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής.

22) Καρτέλα του λογαριασμού 50.14.47 του προμηθευτή «.....» από την οποία προκύπτει πιστωτικό ποσό ύψους 13.099,50 € (δεν καταβλήθηκε κανένα ποσό στον προμηθευτή).

Επειδή εξάλλου, το νομοθετικό πλαίσιο και η προβλεπόμενη διαδικασία που διέπει τις πάσης φύσεως δαπάνες οι αναφερόμενες στις επισκευές, τη συντήρηση, αγορά ανταλλακτικά εξαρτημάτων καθορίζεται κατά τα με αποφάσεις του Προέδρου της Κυβέρνησης ειδικότερα προβλεπόμενα (άρθρο 11 Ν.Δ. 2396/1953). Κατ'εξουδιότητα της ανωτέρω διάταξης, εκδόθηκε η απόφαση Προεδρίας της Κυβέρνησης 3375/390/75 (ΦΕΚ 349/75 τεύχος β), περί καθορισμού διαδικασίας επισκευής, συντήρησης, αγοράς ανταλλακτικών και προμήθειας καυσίμων και λιπαντικών κλπ., των αυτοκινήτων οχημάτων του Δημοσίου, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των εν γένει Ν.Π.Δ.Δ. (άρθρο 1 Ν.Δ. 2396/1953). Με την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 11 του ν.

Δ/τος 2396/1953 οικ. 3373/390/20-3-1975 απόφαση του Υπουργού Προεδρίας της Κυβέρνησης, καθορίζεται μεταξύ άλλων, η διαδικασία επισκευής και συντήρησης και προμήθειας ανταλλακτικών και ελαστικών για τα αυτοκίνητα οχήματα που ανήκουν στο Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ειδικότερα, για την προμήθεια των αναγκαίων ανταλλακτικών καθώς και την επισκευή και συντήρηση σε ιδιωτικό συνεργείο οχημάτων των ΟΤΑ που εδρεύουν σε διοικητική περιφέρεια πλην της περιοχής téως Διοικήσεως Πρωτεύουσας και που δε διαθέτουν συνεργείο επισκευής οχημάτων, απαιτείται ως ουσιώδες δικαιολογητικό της πραγματοποιούμενης εκάστοτε δαπάνης, η έκδοση δελτίου ή εντολής επιθεώρησης και επισκευής οχημάτων από το γραφείο κίνησης της αρμόδιας Νομαρχίας (και ήδη αποκεντρωμένης διοίκησης σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 3852/2010) ή εφόσον έχει συγκροτηθεί, από το Γραφείο κίνησης του ενδιαφερόμενου Ο.Τ.Α. Στην εν λόγω εντολή αναγράφονται περιληπτικά στοιχεία αναφερόμενα στο είδος της συντήρησης και τα αναγκαία ανταλλακτικά. Αντίτυπο του εν λόγω δελτίου ή εντολής, πρέπει να παραδίδεται στην αρμόδια επιτροπή συντήρησης και επισκευής αυτοκινήτων οχημάτων της υπηρεσίας η οποία συγκροτείται με απόφαση του Δημάρχου και αποτελείται από υπαλλήλους του Δήμου από τους οποίους ένας τουλάχιστον τεχνικός, εφόσον υπάρχει. Περαιτέρω με την εισαγωγή του αυτοκινήτου στο δημοτικό ή ιδιωτικό συνεργείο εκδίδεται το “δελτίο τεχνικής επιθεώρησης και επισκευής αυτοκινήτου” το οποίο καταγράφει τις τεχνικές διαπιστώσεις, όλες τις επισκευές, όπως και τα ανταλλακτικά εξαρτήματα που χρησιμοποιήθηκαν για την επισκευή του αυτοκινήτου. Το δελτίο τεχνικής επιθεώρησης και επισκευής αυτοκινήτων που εκδίδει το δημόσιο ή ιδιωτικό συνεργείο αποτελεί ουσιώδες δικαιολογητικό κάθε δαπάνης και υπογράφεται από τον Προϊστάμενο Ιδιωτικού συνεργείου, τον τεχνίτη που ασχολήθηκε με την εργασία και τον οδηγό του οχήματος. (βλ [www.dimosnet.gr/blog/newsletters/ενημερωτικό δελτίο- 05-10-2017](http://www.dimosnet.gr/blog/newsletters/ενημερωτικό_δελτίο-05-10-2017)).

Ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη το νομικό πλαίσιο και την προβλεπόμενη διαδικασία για την επισκευή, συντήρηση, αγορά ανταλλακτικών των οχημάτων αυτοκινήτων του Δημοσίου και των Ο.Τ.Α., καθώς και τα επισυναπτόμενα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα , ήτοι:

1) τρεις συμβάσεις παροχής προμηθειών μεταξύ του, Προέδρου Δ.Σ. και νομίμου εκπροσώπου της Επιχείρησης και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με τις οποίες ανατέθηκαν στην τελευταία, η αγορά διαφόρων ανταλλακτικών και η επισκευή διαφόρων εργασιών του ιδίου με αριθ. πιν. οχήματος, οι οποίες ήταν ανυπόγραφες εκ μέρους της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας «.....»,

2) τρία πρωτόκολλα παραλαβής της επιτροπής, στα οποία πιστοποιείται ότι η ως άνω επιτροπή παρέλαβε κατά τις τρεις συνεχόμενες ημέρες, 6, 7 και 8/12/2010, το ίδιο όχημα με αριθ. Πιν., για διαφορετικές εργασίες – επισκευές που εκτελέστηκαν σε αυτό,

συνάγεται καταρχάς, ότι δεν ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη από την ανωτέρω υπουργική απόφαση διαδικασία για την επισκευή και προμήθεια υλικών του με αριθ. πιν. οχήματος, και δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα εκείνα έγγραφα και στοιχεία που να αποδεικνύουν αρχικώς ότι ήταν αναγκαίες και ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι ως άνω εργασίες και προμήθειες των ανταλλακτικών (δελτίου ή εντολής επιθεώρησης και επισκευής οχημάτων, δελτίο τεχνικής επιθεώρησης και επισκευής αυτοκινήτου). Η δε κρίση της μη απόδειξης των ως άνω δαπανών, ενισχύεται από το γεγονός, ότι οι δαπάνες αγοράς και παροχής υπηρεσιών δεν έχουν εξοφληθεί στον προμηθευτή, όπως προκύπτει άλλωστε από το προσκομιζόμενο αναλυτικό καθολικό του σχετικού λογαριασμού και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των δαπανών απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνίας κατάθεσης /2018 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία «.....» ως καθολικός διάδοχος της πρώην με **ΑΦΜ**

Α. Ως προς το πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του ν. 4472/2017

	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. /2018 διαχειριστικής περιόδου 0101-31/12/2010	1.224,75

Β. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015

	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. /2018 διαχειριστικής περιόδου 0101-31/12/2010	4.260,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.