



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 04/06/2018

Αριθμός απόφασης: **1150**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «....» με ΑΦΜ ..., με κύρια δραστηριότητα τη κατασκευή κτιρίων και τεχνικών έργων πολιτικού μηχανικού, με έδρα την πόλη της ..., επί της οδού ... Τ.Κ., κατά της υπ'αριθ' ../2017 και αριθ. TAXIS ../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3, περ.β' Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις 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 της προσφεύγουσας, 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, **επαγόμεστε** τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρ. 7 παρ.3 περ.β' του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **126.573,60€** λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ.....,αξίας 316.434,00€.

Η ανωτέρα πράξη εκδόθηκε, κατόπιν διενέργειας έλεγχου περί εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, για τη χρήση 2006, δυνάμει της με αριθ. .../2017 εντολής μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., καθότι προέκυψαν στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα: α) το με αριθ. πρωτ./2016 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ και β) το με αριθμ. πρωτ. .../2017 πληροφοριακό δελτίο, επίσης της ίδιας Δ.Ο.Υ., βάσει των οποίων, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2003 έως και 2011, **εξέδωσε μεγάλης έκτασης εικονικά φορολογικά στοιχεία**, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία, για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2006**.

Ειδικότερα, με την από/2017 αναλυτικότερη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, της, σε σχέση με το δελτίο πληροφοριών του 2016, για την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, «.....» με ΑΦΜ:, διαπιστώθηκε ότι αυτή έλαβε και εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης κατά τις διαχειριστικές χρήσεις από 01/01/2003 έως 31/12/2011, και μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα η οποία έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 316.434,00 ευρώ και είναι τα ακόλουθα:

α/α	ΑΡΙΘ/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΔΑ/19-4-2006		ΚΥΚΛΩΜΑ ΜΕΤΑΛΛΙΚΩΝ ΣΩΛΗΝΩΝ ΥΔΡΑΥΛΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	74.800,00	14.212,00	89.012,00

			ΝΕΡΟΥ- ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΥΡΟΣΒΕΣΗΣ- ΜΕΤΑΛΛΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΩΛΗΝΩΝ & ΣΕΤ ΦΙΛΤΡΩΝ			
2	ΤΔΑ .../19-4-2006		ΗΛΕΚΤΡΙΚΑ ΚΥΚΛΩΜΑΤΑ ΣΕ ΔΕΣΜΕΣ ΚΑΛΩΔΙΩΝ(ΠΛΗΡΕΣ ΣΕΤ) ΚΑΙ ΠΙΝΑΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ - ΜΕΤΑΛΛΙΚΟΣ ΣΚΕΛΕΤΟΣ ΠΕΡΦΡΑΞΗΣ , ΜΕΤΑΛΛΙΚΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ & ΣΤΗΡΗΞΕΩΣ ΚΑΤΑ ΜΗΚΟΣ(ΚΑΓΚΕΛΑ)	88.000,00	16.720,00	104.720,00
3	ΤΔΑ .../19-4-2006		ΜΕΤΑΛΛΙΚΗ ΣΤΕΓΗ ΣΕ ΤΜΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕΤΑΛΛΙΚΑ ΨΑΛΙΔΙΑ ΣΤΗΡΙΞΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΝΑ Τ.Μ	153.634,00	29.190,46	182.824,46
σύνολο				316.434,00	60.122,46	376.556,46

Σύμφωνα με την από .../12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β. Σ, τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας, κρίθηκαν στο σύνολο τους εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές και καταλογίστηκε η σχετική παράβαση, η οποία επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 περ.β΄ του Ν.4337/2015, ήτοι ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1) Παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε κάθε περίπτωση ακόμη και στη δεκαπενταετή παράταση.

2) Αβάσιμα τα συμπεράσματα του ελέγχου-Μη ορθή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία απόρριψης ισχυρισμών. Οι συναλλαγές, όπως περιγράφονται στα σχετικά τιμολόγια-δελτία αποστολής είναι μεν πραγματικές, αφενός όμως τα εμπορεύματα ουδέποτε μεταφέρθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας, αλλά παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της προμηθεύτριας, διότι θα μεταφέρονταν για μεταπώληση στην Αλβανία. Λόγω ακαταλληλότητας των εμπορευμάτων (ελαττωματικά και κακής ποιότητας), άμεσα μεταπωλήθηκαν, βάσει των υπ' αριθ. Τ-Δ.Α .../-4-2006, συνολικής αξίας 277.329,50€ και .../-4-2006 συνολικής αξίας 106.814,40€, στην επιχείρηση

«.....» με ΑΦΜ....., ιδίων συμφερόντων με την εκδότρια «.....». Η πραγματοποίηση των συναλλαγών αποδεικνύεται και από τις σχετικές Διαταγές Πληρωμών, οι οποίες διενεργήθηκαν από τρίτους, ως οι τελευταίοι κομιστές των οπισθογραφημένων επιταγών, που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την εκδότρια «.....», και είναι οι ακόλουθες:

α) Η με αριθ./2007 Διαταγή Πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου .. που εκδόθηκε από τον, ως τελευταίος κομιστής κατόπιν συνεχών οπισθογραφήσεων, της υπ'αριθ. 00000... επιταγής ύψους 20.000€, σε βάρος του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, η οποία εξέδωσε την ως ανωτέρω επιταγή σε διαταγή του, την οποία στη συνέχεια την οπισθογράφησε στην προμηθεύτρια «.....» .

β) Η με αριθ./2007 Διαταγή Πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου ...που εκδόθηκε από την ομόρρυθμη εταιρεία «.....», ως τελευταίος κομιστής κατόπιν συνεχών οπισθογραφήσεων, σε βάρος της προσφεύγουσας ως εκδότριας της υπ'αριθ. ...-1 επιταγής, ύψους 30.000€, σε διαταγή του ...

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής :

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. ».

Επειδή, στις παρ. 1, 4 και **5** του άρθρου **84 του ν.2238/1994** (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-122006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

1.«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. « Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του αριθ. Πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17-12-2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «*Το Β΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 το ν.δ. 3323/1955(ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λ.π. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8-1-2007 διαταγή).* **Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης εξομοιώνεται με τη μη υποβολή δήλωσης»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως**

και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμα την με αριθμ. καταχώρησης ..., δήλωση φορολογίας εισοδήματος της επίμαχης χρήσης, 1/1-31/12/2006, κατά την 11/12/2013, η δε υποβολή αυτής(ΔΦΕ) πραγματοποιήθηκε μετά την παρέλευση της αρχικού πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων.

Επειδή, για την επίμαχη χρήση 2006, έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα η υπ'αριθ .../11-12-2013, αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, τυγχάνουν εφαρμογή οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων, και συνεπώς το επίμαχο πρόστιμο ΚΒΣ του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/2015, εμπίπτει στις σχετικές διατάξεις της δεκαπενταετούς παραγραφής, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων παραγράφεται κατά την 31/12/2022, δυνάμει του άρθρου 84 παρ.5 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις σχετικές διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997.

Επειδή, εξάλλου η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση: α) το με αριθ. πρωτ. ./2016 πληροφοριακό δελτίο της ιδίας Δ.Ο.Υ και β) το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. .../2017** πληροφοριακό δελτίο, επίσης της ιδίας Δ.Ο.Υ., τυγχάνουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του Ν.2238/94, περί δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου. Συνεπώς και επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εντός των χρονικών ορίων(δεκαετία), οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας από τη φορολογική αρχή και ύπαρξης πραγματικών συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το

στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **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, σύμφωνα με το άρθρο **28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **62 παρ.3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, 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) (ΣΤΕ 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣΤΕ** εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα

την κατασκευή κτιρίων και τεχνικών έργων πολιτικού μηχανικού, και είχε υποχρέωση για τήρηση βιβλίων και στοιχείων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής, όσον αφορά την εκδότρια επιχείρηση, «.....» με ΑΦΜ....., περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, οι λόγοι που κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ οι συναλλαγές της επιχείρησης «.....» (ως προς τις πωλήσεις), ως αναφέρονται στην με αριθμό .../6-4-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ ..., είναι οι κάτωθι:

1) Το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της, στις χρήσεις 2003 έως και 2011, κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους. Συνεπώς η εκδότρια δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει μηχανολογικές – μηχανουργικές εργασίες – κατασκευές ή να πραγματοποιεί πωλήσεις αγαθών χωρίς να διαθέτει α' - β' ύλες ή αγαθά.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου περί εικονικότητας απεικονίζονται στον παρακάτω:

ΧΡΗ- ΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ βάσει συγκεντρωτικών κατ/σεων (2)	κριθηκαν ΠΡΑΓΜΑΤΙ ΚΕΣ* (3)	κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	σύνολο ΑΓΟΡΩΝ που ελέγχθηκε (3)+(4) (5)	Ποσο στό αγορών που ελέγχθη κε (5):(2) (6)	Ποσοστ ό εικονικό τητας ΣΤΟ ΣΥΝΟΛ Ο ΤΩΝ αγορών που ελεγχθη καν (4):(5)
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

Το μεγάλο ποσοστό των εικονικών αγορών, ως φαίνεται στον παραπάνω πίνακα (στήλη 7), έδινε τη δυνατότητα στην προμηθεύτρια να αποδίδει στο Δημόσιο μικρά ποσά Φ.Π.Α. – Φόρου Εισοδήματος και ακόμη τη δυνατότητα να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς τρίτους για

ανύπαρκτες συναλλαγές και εκ του λόγου αυτού να καθίσταται ελκυστική στους διάφορους πελάτες της.

Στις περιπτώσεις δε που δεν είχε τη δυνατότητα να λάβει περισσότερα εικονικά φορολογικά στοιχεία και στην προσπάθεια της να μην προκαλεί φορολογικά δηλαδή σχέση αγορών – δαπανών και πωλήσεων, στις υποβληθείσες δηλώσεις – καταστάσεις, εμφάνιζε ποσά ανύπαρκτων αγορών-δαπανών, χωρίς παραστατικά.

2. Πρόκειται περί επιχείρησης η οποία λειτουργεί από ετών, αρχικά με τη μορφή της Ο.Ε.. Η φήμη της ελεγχόμενης στην ελληνική αγορά ήταν κυρίως στον τομέα της επισκευής-διασκευής οχημάτων – διατηρώντας συνεργείο στην περιοχή του..... Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, διαπιστώθηκε ότι αυτή διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, όπως: γερανογέφυρα 15 τόνων, γερανογέφυρα 5 τόνων, Δράπανος-Μηχ/κός-τύπου-RNOC120- ,τόρνος-Μηχ/κός-TRENSIN,Κύλινδρος, Εξάρτημα, Γερανογέφυρας, Γερανός-τύπου-ΚΛΑΡΚ, ηλεκτροσυγκολλητής-μεταχειρισμένος ,Εξάρτημα γερανογέφυρας, κύλινδρος, μακίτα ψαλίδι, σκούπα με ψύκτρες κ.λ.π..

Όλα τα προαναφερόμενα πάγια είναι συναφή με τη δραστηριότητα της επισκευής-διασκευής οχημάτων.

Σύμφωνα με το αριθμό πρωτοκόλλου ../2016 έγγραφο του ΙΚΑ ... και τις επισυναπτόμενες καταστάσεις,, το προσωπικό που δήλωνε ότι απασχολούσε, είχε την ειδικότητα του Ηλεκτρολόγου, οξυγονοκολλητή, του τορναδόρου, του χειριστή μηχανημάτων, του εφαρμοστή-συναρμολογητή, βαφέα, ειδικότητες που συνάδουν με τη δραστηριότητα της επισκευής-διασκευής οχημάτων. Στις περιπτώσεις που η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση των αγαθών συνάδει με τη δραστηριότητα της, η εκδότρια δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της και τούτο γιατί αυτές ήταν κατά κύριο λόγο εικονικές-ανύπαρκτες.

Κάθε άλλη δραστηριότητα που προκύπτει από τα φορολογικά και λοιπά στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος και δεν είναι συμβατή με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί. Όπως η κατασκευή τεχνικών έργων, π.χ.

-Κατασκευή δαπέδων και τοποθέτηση πλακιδίων,

-Διαμόρφωση εκθεσιακού χώρου,

-Τοποθέτηση γυψοσανίδων ,ανακατασκευή και διαμόρφωση εκθεσιακών χώρων και εργασίες αποκατάστασης τοίχων και βαφής,

-Ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις ,

-Χρονική συντήρηση τυροκομικής μονάδας ,

-Καθαριότητα Ολυμπιακών εγκαταστάσεων,

3. Προκειμένου να παρουσιάσει, μια ορθή φορολογική εικόνα (αναλογία αγορών – δαπανών –

εσόδων) και αφετέρου να μπορέσει να ισχυριστεί σε ενδεχόμενο έλεγχο ότι διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση του συνολικού όγκου εργασίας, προέβη σε εικονική απασχόληση προσωπικού.

4. Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων, δήλωσαν από μόνοι τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια, και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 ν.3888/2010.

5 Σε πολλές περιπτώσεις . εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 €, τα οποία εξοφλούνταν επίσης με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.2992/2002 (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή).

6.Σε όλες τις περιπτώσεις που ελέγχθηκαν τραπεζικοί λογαριασμοί βάσει εισαγγελικής εντολής, όπως αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου άλλων υπηρεσιών, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, οι πληρωμές όμως δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα σε πλείστες περιπτώσεις, αφού η ίδια η εκδότρια κατέθετε ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια την ελεγχόμενη (ανακύκλωση χρημάτων).

Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας.

7.Η μη ανταπόκριση της στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστά αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζει την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

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 του αντικειμένου της δραστηριότητάς της (την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες υπηρεσίες.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή, όσο και στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, αντιθέτως με όσα ισχυρίζεται περί πραγματοποίησης, ουδόλως αποδεικνύονται, διότι στα επίμαχα παραστατικά σαν τόπος αποστολής αναφέρεται η έδρα της επιχείρησης, «.....», στην προέκταση....., και σαν τόπος παράδοσης, η έδρα της προσφεύγουσας, επί της οδού-Τ.Κ....., σε κεντρικό σημείο της ...όπου είναι πρακτικά ανέφικτη να πραγματοποιηθεί σε εκείνο το σημείο, η εκφόρτωση των εμπορευμάτων από φορτηγό και μάλιστα τόσο ογκωδών αντικειμένων. Περαιτέρω από την υπ' αριθ.../-2008 έκθεση βίαιας αποβολής και εγκατάστασης-απόδοσης μισθίου του δικαστικού επιμελητή, προκύπτει ότι η έδρα της προσφεύγουσας καταλάμβανε ενιαία μεζονέτα 3ου και 4ου ορόφου επί της οδού ...στη

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν διέθετε αποθήκη και από πουθενά δεν προκύπτει που αποθήκευσε τα παραπάνω ογκώδη εμπορεύματα.

Επειδή, σε κανένα από τα επίμαχα παραστατικά δεν αναφέρεται ο τρόπος μεταφοράς, δηλαδή με ποιο μεταφορικό μέσο μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα (φορτηγό, ΔΧ κλπ), είτε στην έδρα της προσφεύγουσας, είτε στην έδρα της εταιρείας που μεταπωλήθηκαν, με την επωνυμία «....», επί της οδού, η οποία είναι των ιδίων συμφερόντων με την προμηθεύτρια «....», έχουν κοινή διοίκηση, και από διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο δυνάμει της με αριθ. ../2012 εντολής φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ..., **είναι επίσης εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών** στοιχείων στη χρήση 1/1-31/12/2006.

Επειδή, σε καμία από τις δύο ως άνω προσκομιζόμενες Διαταγές Πληρωμών του Μονομελές Πρωτοδικείου ..δεν προκύπτει η συσχέτιση μεταξύ των δύο επιταγών αξίας 20.000€ και 30.000€, και των τριών επίδικων τιμολόγιων-δελτίων αποστολής, που κρίθηκαν εικονικά. Περαιτέρω οι ως άνω επιταγές, εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα σε διαταγή του...., αντί της εκδότριας επιχείρησης «.....», που αφορούσαν οι συναλλαγές και επιπλέον οι εν λόγω επιταγές δεν καλύπτουν ούτε το ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο οποίος (ΦΠΑ) κατά τη συνήθη πρακτική αποδίδονταν στους εκδότες εικονικών στοιχείων.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία, παρά μόνο τα τρία επίδικα τιμολόγια-δελτία αποστολής, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά πληρωμών παρά μόνο οι ως άνω δύο επιταγές οι οποίες δεν συσχετίστηκαν με τις επίμαχες συναλλαγές, **και περαιτέρω εκδόθηκαν σε διαταγή του...., αντί της «....»**, ούτε άλλα έγγραφα, συμφωνητικά, τραπεζικά έγγραφα, οτιδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο, που να στοιχειοθετεί την πραγματοποίηση των

επίμαχων συναλλαγών. Ειδικότερα, η ίδια η προσφεύγουσα με το παρόν επίδικο έγγραφο συνομολογεί αυτολεξεί: «Ως προς τις επίδικες εμπορικές συναλλαγές, δεν υπάρχει κάποιο άλλο έγγραφο να προσκομιστεί. Η συμφωνία αγοράς και ο τρόπος πληρωμής ήταν προφορικός, όπως συμβαίνει συνήθως σε όλες τις εμπορικές συναλλαγές. Προκαταβολές δεν υπήρχαν, και εκδόθηκαν επιταγές, δύο εκ των οποίων βρέθηκαν και προσκομίστηκαν. Παραστατικά τραπεζών δεν υπάρχουν, διότι δεν κατατέθηκαν χρήματα, ούτε βεβαίως υπάρχουν μεταφορικά έγγραφα».

Επειδή, ορθώς η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ.....**, και την επικύρωση της με αριθμό **../2017** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, άρθρου 7 παρ παρ.3, περ.β' Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ'αριθ. **../2017** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, άρθρου 7 παρ παρ.3, περ.β' Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Ποσό προστίμου ΚΒΣ	126.573,60	126.573,60

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.