



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 05/12/2017

Αριθμός απόφασης: 2355

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 **...-...-2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη επί της οδού αριθ. ...- Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: **α)** της με αριθμό/...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2007, **β)** της με αριθμό/...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2008, **γ)** της με αριθμό/...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

χρήσης 2009 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από ..-/-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, 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 ..-/-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, 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 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 119.664,00 €, λόγω της λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την υπ' αριθμ./-/-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 102.187,20 €, λόγω της λήψης επτά (7) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων (κατά περίπτωση).

-Με την υπ' αριθμ./-/-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 41.080,00 €, λόγω της λήψης τεσσάρων (4) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στις χρήσεις 2007-2009 από την Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./-/-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθμ. .../-/-2014 εντολής ελέγχου.

Αιτία του επανελέγχου αποτέλεσε η από ..-/./2014 πληροφοριακή έκθεση της Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας, που αφορά στην προσφεύγουσα κοινοπραξία. Η Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας, ύστερα από Προκαταρκτική παραγγελία του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Βόλου και της εντολής ελέγχου του Τμήματος Α' της Δ/σης Επιθεώρησης Υπηρεσιών Δ.Δ., Ν.Π & ΔΕΚΟ, διενήργησε έρευνα στο Δήμο και ειδικότερα στο έργο «.....».

Συγκεκριμένα πρόκειται για εργασίες μετασκευής του κτιρίου στην παλαιάστην οδό του που κτίσθηκε το έτος, για τη στέγασή του

Ανάδοχος του έργου ορίσθηκε, με το από .../.../2007 συμφωνητικό μεταξύ του Δημάρχου και της «.....» με ΑΦΜ και έδρα επί της οδού - αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ, η εν λόγω κοινοπραξία.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, περαίωσε τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 (διαχειριστικές περίοδοι 09/05/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009) με βάση τις διατάξεις του Ν. 3888/22010, αποδεχόμενη το υπ' αριθμ./30-11-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο και εξόφλησε.

Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν από τις αρμόδιες Υπηρεσίες στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις υπεργολάβους, που φέρονται ότι εκτέλεσαν σημαντικές εργασίες στο ως άνω έργο και συγκεκριμένα από την από .../.../2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2007-2009.

Σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ η προσφεύγουσα προέβη στη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 115.000,00 € πλέον ΦΠΑ 21.850,00 € με εκδότρια την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ και στη λήψη οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 184.160,00 € πλέον ΦΠΑ 34.990,40 € με εκδότρια την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, στη λήψη τριών (3) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 228.000,00 € πλέον ΦΠΑ 43.320,00 € με εκδότρια την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ και στη λήψη τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 27.468,00 € πλέον ΦΠΑ 5.218,82 € με εκδότρια την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, στη λήψη δύο (2) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 89.000,00 € πλέον ΦΠΑ 16.910,00 € με εκδότρια την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ και στη λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 13.700,00 € πλέον ΦΠΑ 2.603,00 € με εκδότρια την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

ΧΡΗΣΗ 2007

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «.....» με ΑΦΜ, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της, συνολικής καθαρής αξίας 115.00,00 € πλέον ΦΠΑ 21.850,00 €, όπως περιγράφεται

παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘ/ ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1	ΤΔΑ	.../21-12-2007	115.000,00	21.850,00	136.850,00	.....

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «.....» με ΑΦΜ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 184.160,00 € πλέον ΦΠΑ 34.990,40 €, όπως περιγράφονται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘ/ ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1	ΤΔΑ	.../3-8-2007	17.000,00	3.230,00	20.230,00	.....
2	ΤΔΑ	.../7-8-2007	26.000,00	4.940,00	30.940,00	.....
3	ΤΔΑ	.../10-8-2007	44.400,00	8.436,00	52.836,00	.....
4	ΤΔΑ	.../16-8-2007	36.000,00	6.840,00	42.840,00	.....
5	ΤΔΑ	.../21-8-2007	23.040,00	4.377,60	27.417,60	.....
6	ΤΔΑ	.../23-8-2007	18.000,00	3.420,00	21.420,00	.....
7	ΤΔΑ	.../27-8-2007	10.600,00	2.014,00	12.614,00	.....
8	ΤΔΑ	.../29-8-2007	9.120,00	1.732,80	10.852,80	.....
		Σύνολο	184.160,00	34.990,40	219.150,40	

ΧΡΗΣΗ 2008

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 τρία (3) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), εκδόσεως της επιχ/σης «.....» με ΑΦΜ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 228.000,00 € πλέον ΦΠΑ 43.320,00 €, όπως περιγράφονται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘ/ ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1	ΤΠΥ	.../31-5-2008	68.000,00	12.920,00	80.920,00	.....
2	ΤΠΥ	.../30-9-2008	80.000,00	15.200,00	95.200,00	.....
3	ΤΠΥ	.../31-12-2008	80.000,00	15.200,00	95.200,00	.....
		Σύνολο	228.000,00	43.320,00	271.320,00	

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.-ΤΙΜ), εκδόσεως της επιχ/σης «.....» με ΑΦΜ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 27.468,00 € πλέον ΦΠΑ 5.218,82 €, όπως περιγράφονται

παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘ/ ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1	ΤΔΑ	.../4-9-2008	15.000,00	2.850,00	17.850,00	.....
2	ΤΔΑ	.../23-12-2008	12.000,00	2.280,00	14.280,00	.....
3	TIM	.../3-12-2008	228,00	43,22	271,22	.....
4	TIM	.../31-12-2008	240,00	45,60	285,60	.....
		Σύνολο	27.468,00	5.218,82	32.686,82	

ΧΡΗΣΗ 2009

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 δύο (2) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), εκδόσεως της επιχ/σης «.....» με ΑΦΜ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 89.000,00 € πλέον ΦΠΑ 16.910,00 €, όπως περιγράφονται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘ/ ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1	ΤΠΥ	.../31-7-2009	50.000,00	9.500,00	59.500,00	.....
2	ΤΠΥ	.../30-11-2009	39.000,00	7.410,00	46.410,00	.....
		Σύνολο	89.000,00	16.910,00	105.910,00	

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Ι.Μ.-ΤΙΜ. Α), εκδόσεως της επιχ/σης «.....» με ΑΦΜ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 13.700,00 € πλέον ΦΠΑ 2.603,00 €, όπως περιγράφονται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘ/ ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1	TIM	.../20-4-2009	1.700,00	323,00	2.023,00	.....
2	TIM A	.../9-12-2009	12.000,00	2.280,00	14.280,00	.....
		Σύνολο	13.700,00	2.603,00	16.303,00	

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις καταλογίστηκε το αντίστοιχο πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω της λήψης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για τις υπό κρίση χρήσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα κοινοπραξία ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Πλάνη περί τα πράγματα, πλημμελής εκτίμηση των πραγμάτων – ουσία αβάσιμη η Έκθεση Μερικού Ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ). Εν προκειμένω, το αρμόδιο όργανο που συνέταξε την έκθεση ελέγχου, πλημμελώς εκτίμησε τα πράγματα και ειδικότερα διέλαθε του ελέγχου του το σύνολο των ανωτέρω αναφερθέντων εγγράφων, τα οποία καταδεικνύουν ότι όλες οι εργασίες που αναφέρονται στα ελεγχόμενα τιμολόγια έλαβαν χώρα και όλα τα υλικά αγοράστηκαν και παραδόθηκαν. Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς την κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας της συναλλαγής.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Εν προκειμένω, το όργανο που διεξήγαγε τον έλεγχο και συνέταξε την προσβαλλόμενη έκθεση, προφανώς δεν εμπεριέχει σε αυτή την απαιτούμενη αιτιολογία. Ως συνάγεται εκ των ανωτέρω, όλες οι εργασίες που αναφέρονται σε όλα τα τιμολόγια έλαβαν χώρα και όλα τα υλικά που αναφέρονται παραδόθηκαν και μάλιστα όλα τα ανωτέρω πιστοποιούνται τόσο από ιδιωτικά έγγραφα, όσο κυρίως από δημόσια, τα οποία έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ έναντι οιουδήποτε, ήτοι κι έναντι του καθ' ου.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί πλημμελούς εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών, λόγω του ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και περί της ελλείψεως αιτιολογίας της προσβαλλόμενης έκθεσης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για **τις πράξεις επιβολής προστίμων**.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, 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 ή 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στον καταλογισμό του φόρου και στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η

έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, ο λόγος περί ελλιπούς αιτιολογίας που προβάλλεται, ότι δήθεν δεν λαμβάνεται υπόψη στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου το σύνολο των αναφερθέντων εγγράφων που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα και τα οποία καταδεικνύουν ότι όλες οι εργασίες που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια έλαβαν χώρα και όλα τα υλικά αγοράστηκαν και παραδόθηκαν, είναι απορριπτέος, διότι, όπως αναφέρεται στην από .../.../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, τα συμπεράσματα περί εικονικότητας και πλαστότητας των υπό κρίση στοιχείων και κατ' επέκταση των συναλλαγών βασίζονται: α) στην από .../.../2016 πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, β) στην από .../.../2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, γ) στην από .../.../2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, δ) στην από .../.../2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Αθηνών για την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και ε) στην από .../.../2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ. για τους ως άνω εκδότες, χωρίς να αμφισβητείται από τον έλεγχο η εκτέλεση του ως άνω έργου.

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. **Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται**

μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμα επιταγή. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του πλαστού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.», στο δε άρθρο 19 παρ. 4 του ως άνω νόμου δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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. 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.»**

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από .../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί «πλημμελούς εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «αναιτιολόγητου συμπεράσματος της εικονικότητας» των συναλλαγών λόγω του ότι όλες οι εργασίες εκτελέστηκαν, στις επισυναπτόμενες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ των ως άνω ελεγκτικών αρχών αναφέρονται τα ακόλουθα ως προς τους εκδότες και τα επίμαχα παραστατικά:

❖ Ως προς την εκδότρια επιχείρηση «.....»

- Η εκδότρια εταιρία δεν κατέθεσε δηλώσεις ΦΠΑ για τα έτη 2007-2010, ούτε και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα αντίστοιχα έτη.

- Από την αναζήτηση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών διαπιστώθηκε ότι, δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις για τις χρήσεις που ήταν υπόχρεη. Στη χρήση 2007 δηλώθηκε ως πελάτης για ποσό 550,006 που σημαίνει ότι οι αγορές των υλικών ήταν 550,006 και στη χρήση 2008 δηλώθηκε ως πελάτης για ποσό 2.106,306 που σημαίνει ότι οι αγορές των υλικών ήταν 2.106,306
- Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι, τα φορολογικά στοιχεία ΤΠΥ/31-05-2008, ΤΠΥ/30-9-2008 , ΤΠΥ .../31-12-2008, με Κωδ.Διάτρησης 4921 XX 11 06 εκδόσεως της εν λόγω επιχείρησης είναι πλαστά, διότι δεν έχουν θεωρηθεί νομίμως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Ενώ και τα τέσσερα τιμολόγια που εξέδωσε η εκδότρια εταιρία υπερβαίνουν το ποσό των 15.000€ και υπήρχε η υποχρέωση εξόφλησης από την προσφεύγουσα με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση του ποσού σε λογ/μό της σε τράπεζα, φέρεται να εξοφλήθηκαν τιμολόγια συνολικής αξίας 408.170,00€ με μετρητά με την έκδοση 62 συνολικά αποδείξεων είσπραξης μετρητών, συνήθης πρακτική μεταξύ εκδοτών και ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Από τον έλεγχο του αρχείου οχημάτων του πληροφοριακού συστήματος TAXIS δεν βρέθηκαν οχήματα στην κατοχή της εκδότριας.
- Σύμφωνα με το με αρ.πρωτ./23-09-2010 απαντητικό έγγραφο του Δήμου Παλλήνης προς τη Δ.Ο.Υ. σχετικά με την έδρα της εκδότριας διαπιστώθηκε ότι είχε όντως επαγγελματική εγκατάσταση στο Δ/Δ, για το διάστημα από το 1996 και μέχρι περίπου το έτος 2005, με αντικείμενο εργασιών την συντήρηση και επίβλεψη του βιολογικού καθαρισμού του εν λόγω δημοτικού διαμερίσματος.
- Από την αλληλογραφία που είχε η Δ.Ο.Υ. με το αρμόδιο υποκατάστημα ΙΚΑ Κασσάνδρας στο οποίο ανήκει ο εκδότης, διαπιστώθηκε ότι δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στα επίμαχα έτη 2007, 2008 που εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία, επομένως δεν είχε την δυνατότητα να εκτελέσει τις αναγραφόμενες σ' αυτά εργασίες.
- Δεν συντάχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εργασιών και δεν συμφωνήθηκε το είδος των εργασιών και η αμοιβή ανά είδος εργασίας.
- Από το έτος 2005 η εκδότρια επιχείρηση στερείται έδρας διότι δεν δήλωσε στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. αρμοδιότητας της την μεταβολή της έδρας.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και πλαστά (κατά περίπτωση), καθότι σε αυτά εμφανίζονται συναλλαγές, οι οποίες ουδέποτε εκτελέστηκαν από την εκδότρια επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη ότι η εν λόγω επιχείρηση σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες στα φ/σ εργασίες, καθότι δεν διέθετε προσωπικό, δεν διέθετε αντίστοιχες αγορές υλικών (κατά περίπτωση), δεν διέθετε επαγγελματική έδρα από το 2005, δεδομένου ότι στα ως άνω

φ/σ αναγράφονται εργασίες όπως σκυροδέτηση και επιστρώσεις του υπογείου χώρου του μουσείου, καθαιρέσεις στο έργο, κατασκευή πλάκας, οπλισμού και σκυροδέτηση περιμετρικών τοιχείων του κτιρίου του μουσείου και του χώρου έξω από το μουσείο, κατασκευή πετρώτοιχων αρμολογημάτων κ.λ.π.

❖ Ως προς την εκδότρια επιχείρηση «.....»

- Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2007 μέχρι 31/12/2008 η εκδότρια ήταν ενεργή επιχείρηση, όπως προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο χειρόγραφο Βιβλίο Εσόδων Εξόδων το οποίο έχει κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ Θεσσαλίας. Δεν κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. συμφωνητικά συμβάσεων για τις εργασίες που φέρεται ότι εκτέλεσε στο ελεγχόμενο έργο.
- Για τη χρήση από 1/1/07-31/12/07 δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, καθώς και εκκαθαριστική ΦΠΑ. Διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος και έγινε καταλογισμός ΦΠΑ 201.544,75€ και πρόστιμο ΚΒΣ ύψους 166.465,14€. Επίσης για τη χρήση αυτή δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος.
- Για τη χρήση από 1/1/08-31/12/08 δεν έχει υποβάλει ούτε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ούτε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ. Επίσης για τη χρήση αυτή δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος. Τέλος, επισημαίνεται ότι για τις χρήσεις 2003 έως 2007 καταλογίστηκαν ύστερα από πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Θεσσαλίας στην εκδότρια για: α) ΦΠΑ ποσό 1.371.391.41€, β) πρόστιμο ΦΠΑ το ποσό 1.169.404,80€ και γ) πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ (εικονικά) το ποσό 2.130.732,69 €.
- Έχει συνταχθεί το από 4/6/2007 Ιδιωτικό συμφωνητικό ανάμεσα στην κατασκευαστική Κ/Ξ και την εκδότρια, το οποίο κατατέθηκε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. και έλαβε α/α-2007 για την εκτέλεση εργασιών στο έναντι 116.800,00 €. Παρατηρείται ότι, ενώ είχε συμφωνηθεί η υπεργολαβία για ποσό 116.800,00 χωρίς ΦΠΑ, εκδόθηκαν τιμολόγια αξίας 211.160,00, δηλαδή με αξία μεγαλύτερη με το ποσό των 94.360,00. Δεν βρέθηκε άλλο συμφωνητικό στο φάκελο της Δ.Ο.Υ.
- Η εκδότρια δεν ανταποκρίθηκε σε επανειλημμένες προσκλήσεις, να θέσει υπόψη του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Αποτέλεσμα αυτού είναι να μη μπορεί να γίνει καμία ελεγκτική επαλήθευση ως προς την αγορά και χρήση των υλικών που διατέθηκαν στο έργο «.....».
- Στα κατασχεθέντα βιβλία δεν υπάρχουν καταχωρημένα στοιχεία (φορτωτικές, αποδείξεις μεταφοράς, δελτία αποστολής) από τα οποία να προκύπτει μεταφορά υλικών στο χώρο εκτέλεσης του έργου δεδομένου ότι πρόκειται για ογκώδεις σιδηροκατασκευές.
- Στις χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2007 η εκδότρια ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει της από .../.../2010 έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Θεσσαλίας.

- Σύμφωνα με τα εκδοθέντα τιμολόγια το μεγαλύτερο μέρος του έργου φέρεται να εκτελέστηκε στο χρονικό διάστημα από 04/06/2007 (ημερομηνία σύνταξης ιδιωτικού συμφωνητικού) έως 29/08/2007 (ημερομηνία έκδοσης του τελευταίου φορολογικού στοιχείου για το παραπάνω έργο στη χρήση 2007). Με το υπ' αριθ. πρωτ./...-2015 έγγραφο της η φορολογική αρχή ζήτησε από το Ι.ΚΑ Βόλου να της γνωρίσει το προσωπικό που απασχόλησε για το παραπάνω χρονικό διάστημα. Βάσει του υπ' αριθ. πρωτ./02-03-2015 απαντητικού εγγράφου του Ι.Κ.Α. Βόλου, προκύπτει ότι στο εν λόγω χρονικό διάστημα απασχόλησε οκτώ (8) εργαζόμενους.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε παράλληλα στην επιχείρηση «.....» διαπιστώθηκε ότι έλαβε τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αρ./29-06-2007,/28-09-2007,/30-11-2007,/31-01-2008,/29-02-08,/29-07-2008,/29-11-2008,/22-09-2008,/28-11-2008 και/22-12-2008 έκδοσης της Σύμφωνα με αυτά, η εκδότρια διέθεσε στην ΕΠΕ τεχνικό προσωπικό που απασχολήθηκε συνολικά 3.080 ώρες για το χρονικό διάστημα 01/03/2007 έως 30/11/2007 και 5.673 ώρες για το διάστημα 01/01/2008 έως 31/12/2008. Εξ αυτών συνάγεται ότι κατά το χρόνο διενέργειας του μεγαλύτερου μέρους του έργου η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχολούσε προσωπικό ή απασχολούσε πολύ μικρό αριθμό εργαζομένων.
- Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, που αναφέρονται στο με Αριθ. Πρωτ. ΕΜΠ .../.../ ...-2014 έγγραφο της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας με θέμα διενέργεια έρευνας στο Δήμο (.....) φέρεται η εξόφληση όλων των τιμολογίων να έγινε με μετρητά ενώ για ποσά άνω των 15.000,00€ υπήρχε η υποχρέωση εξόφλησης με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση του ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό.
- Σύμφωνα με τη Δ.Ο.Υ. στο από 4/6/2007 Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας προβλεπόταν συμφωνηθέν συνολικό ποσό έργου 116.000,00 πλέον ΦΠΑ για κοστολογημένες εργασίες.
- Η αξία όμως των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εκδότρια ανέρχεται σε 211.600,00 χωρίς να προσκομισθεί κανένα στοιχείο που να δικαιολογεί τη διαφορά των 94.800,00€.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω κρίθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι τα επίμαχα τιμολόγια της εκδότριας προς την προσφεύγουσα κοινοπραξία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

❖ Ως προς την εκδότρια επιχείρηση «.....»

- Ως προς το Τιμολόγιο Νο/03-12-2008. Το ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου συμφωνεί με το στέλεχος και στο ακριβές αντίγραφο του Δ.Α Νο που απέστειλε το ΣΔΟΕ αναφέρεται ως ημερομηνία έκδοσης αυτού η 03/11/2009. Για το εν λόγω τιμολόγιο παρατηρούνται τα ακόλουθα: Η εκδότρια δεν προσκόμισε κανένα στέλεχος των Δελτίων

Αποστολής με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει οποιαδήποτε επαλήθευση. Το Δελτίο Αποστολής εκδόθηκε στις 03/11/2009 και το Τιμολόγιο εκδόθηκε σε προγενέστερη ημερομηνία στις 03/12/2008. Μέχρι 31/12/2013 σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης δεν έχει γίνει εξόφληση του τιμολογίου.

- Ως προς το Τιμολόγιο Νο/31-12-2008. Το ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου συμφωνεί με το στέλεχος. Στο ακριβές αντίγραφο του Δ.Α Νο που απέστειλε το ΣΔΟΕ αναφέρεται ως ημερομηνία έκδοσης αυτού η 30/12/2008. Για το εν λόγω τιμολόγιο παρατηρούνται τα ακόλουθα: Η εκδότρια δεν προσκόμισε κανένα στέλεχος των Δελτίων Αποστολής με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει οποιαδήποτε επαλήθευση. Μέχρι 31/12/2013 σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης δεν έχει γίνει εξόφληση του τιμολογίου.
- Ως προς το Τιμολόγιο Νο .../20-04-2009. Το ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου συμφωνεί με το στέλεχος. Στο ακριβές αντίγραφο του Δ.Α Νο ... που απέστειλε το ΣΔΟΕ αναφέρεται ως ημερομηνία έκδοσης αυτού η 24/03/2009. Για το εν λόγω τιμολόγιο παρατηρούνται τα ακόλουθα: Η εκδότρια δεν προσκόμισε κανένα στέλεχος των Δελτίων Αποστολής με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει οποιαδήποτε επαλήθευση. Παρατηρείται ότι η ταμειακή εγγραφή (εξόφληση) του Τιμολογίου έγινε στις 20/02/2009 ενώ η Διακίνηση - Πώληση έγινε στις 24/03/2009 και η έκδοση του Τιμολογίου στις 20/04/2009.
- Ως προς το Τιμολόγιο Σειρά Α' Νο/09-12-2009. Το ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου συμφωνεί με το στέλεχος. Στα ακριβή αντίγραφα των Δ.Α Νο ... και ... που απέστειλε το ΣΔΟΕ αναφέρονται ως ημερομηνίες έκδοσης αυτών οι 10/11/2009 και 25/11/2009 αντίστοιχα. Για το εν λόγω τιμολόγιο παρατηρούνται τα ακόλουθα: Η εκδότρια δεν προσκόμισε κανένα στέλεχος των Δελτίων Αποστολής με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει οποιαδήποτε επαλήθευση. Μέχρι 31/12/2013 σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης δεν έχει γίνει εξόφληση του τιμολογίου.
- Η εκδότρια, αν και κλήθηκε επανειλημμένως από τη φορολογική αρχή, δεν έθεσε υπόψη του ελέγχου τα στελέχη των Δελτίων Αποστολής για να γίνει ταυτοποίηση με τα Δελτία Αποστολής που απέστειλε το ΣΔΟΕ Π.Δ. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης ώστε να αποδειχθεί η αγορά, η μεταφορά και η ποσότητα των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στο συγκεκριμένο έργο «.....». Η μη προσκόμιση των στελεχών των Δελτίων αποστολής θεωρείται καθοριστικό, γιατί από κανένα άλλο στοιχείο δεν αποδεικνύεται αν μεταφέρθηκαν υλικά για το συγκεκριμένο έργο και ποιος παρέλαβε τα υλικά.
- Το Τιμολόγιο Πώλησης Νο εκδόθηκε στις 03/12/2008, ημερομηνία που τελέστηκε η πώληση - παροχή, ενώ το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για τη μεταφορά των υλικών (Δελτίο Αποστολής Νο ...) φέρει ημερομηνία έκδοσης πολύ μεταγενέστερη, ήτοι: 03/11/2009.
- Το Τιμολόγιο Νο εκδόθηκε στις 20/04/2009 με σχετικό Δ.Α./24-03-2009 ενώ στο

Γενικό Ημερολόγιο η ταμειακή εγγραφή (εξόφληση) του Τιμολογίου έγινε κατά παράδοxo τρόπο δύο μήνες προγενέστερα ήτοι, στις 20/02/2009 ημερομηνία κατά την οποία ήταν αδύνατο η ελεγχόμενη επιχείρηση να γνωρίζει τον αριθμό του φορολογικού στοιχείου που θα εκδιδόταν.

- Δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό της εκδότριας με την κατασκευάστρια Κ/Ξ για το συγκεκριμένο έργο.
- Τα Τιμολόγια Νο .../03-12-2008, Νο .../31-12-2008 και Νο .../09-12-2009 σειρά Α΄ παρότι είναι μικρής αξίας αυτά δεν έχουν εξοφληθεί μέχρι 31/12/2013. Το στοιχείο αυτό δε συνάδει με τη συνήθη συμπεριφορά της αγοράς στις συναλλαγές μεταξύ συναλλασσόμενων επιχειρήσεων.
- Βάσει του αρχείου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. η εκδότρια επιχείρηση στις χρήσεις 2007 και 2009 ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

Από όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι τα επίμαχα τιμολόγια, εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές και χαρακτηρίζονται ως εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή.

❖ Ως προς την εκδότρια επιχείρηση «.....»

- Η εκδότρια υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την .././2004 και στις .././2005 τέθηκε σε εκκαθάριση με τέλος εκκαθάρισης στις .././2006. Στις .././2008 υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία εκπρόθεσμης διακοπής 8/11/2006, αλλά και δήλωση απώλειας των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης για την οποία καταλογίσθηκαν οι σχετικές παραβάσεις.
- Η εκδότρια δεν ανταποκρίθηκε σε επανειλημμένες προσκλήσεις, να θέσει υπόψη του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για την χρήση 2009.
- Με δεδομένο ότι η εκδότρια τέθηκε σε εκκαθάριση την .././2005 και απαγορεύεται να εκτελεί εμπορικές πράξεις πέραν των πράξεων της εκκαθάρισης και του πραγματικού γεγονότος ότι υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών στις .././2006, φέρεται να εκτελεί έργα στο της πόλης του και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία το έτος 2009 συνολικής αξίας 105.910,00€ τεκμηριώνεται ότι οι περιγραφείσες υπηρεσίες στα εκδοθέντα τιμολόγια ουδέποτε εκτελέσθηκαν , αφού τον χρόνο έκδοσης ήταν φορολογικά ανύπαρκτη.
- Η εξόφληση των δύο τιμολογίων από την προσφεύγουσα, αν και υπερβαίνουν τις 15.000€, έγινε με μετρητά , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §2 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ) και ειδικότερα με εννέα (9) αποδείξεις είσπραξης, συνολικής αξίας 121.910,00 €.
- Στην αιτιολογία εγγραφής της εκδότριας Α.Ε. ../10-12-2009 αναγράφεται επιταγή με αρ. της Τράπεζας Αττικής, το σώμα της οποίας δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο.

- Επίσης προκύπτει ότι η αξία της με αρ. .../10-12-2009 απόδειξης είσπραξης είναι 16.910,00 €, για την οποία εκδόθηκε η παραπάνω επιταγή και συμπίπτει με το ακριβές ποσό του Φ.Π.Α των δύο τιμολογίων, ήτοι 9.500,00 + 7.410,00 = 16.910,00. Επί πλέον διαπιστώθηκε ότι η συνολική αξία των αποδείξεων είσπραξης που εκδόθηκαν υπερβαίνουν την συνολική αξία των τιμολογίων κατά 16.000,00€, ήτοι 121.900,00 - 105.910,00 = 16.000,00 €.
- Οι εργασίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια και φέρονται να έγιναν είναι η κατασκευή ξυλότυπου και τοποθέτηση δομικού σιδήρου, εργασίες σκυροδέματος, η κατασκευή σύμμικτων πλακών και μεταλλικού σκελετού με την κάλυψη και προστασία του αρχαίου κτιστού αγωγού στο έργο «.....».
- Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εκδότριας προς την προσφεύγουσα, δεν προέρχονται από νόμιμη πράξη θεώρησης καθόσον ενώ φέρουν κωδικό διάτρησης «1159 Ε 1 04», που ήταν ο κωδικός διάτρησης της υπηρεσίας τον 1^ο μήνα του 2004, δεν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία θεώρησης της υπηρεσίας (έχουν θεωρηθεί μόνο τα στελέχη με Π.Θ/-...-2004 Τ.Π.Υ με αρίθμηση 1-50 και/-...-2004 Τ.Π.Υ ΣΕΙΡΑ Α' με αρίθμηση 1-50 αντίστοιχα, με αποτέλεσμα να θεωρούνται ΠΛΑΣΤΑ διότι δεν έχουν θεωρηθεί νομίμως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επομένως με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις τα φορολογικά στοιχεία που φέρεται να εξέδωσε η επιχείρηση «.....» προς την προσφεύγουσα κοινοπραξία είναι ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς την συναλλαγή και αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, από την προσφεύγουσα λήπτρια δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία, όπως τα κατά το νόμο οριζόμενα παραστατικά πληρωμών (εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή), φορτωτικά έγγραφα κλπ. που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές ως προς τα επίμαχα τιμολόγια είναι πραγματικές.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, **φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η**

φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνθήως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση»....(ΣτΕ 884/2016).

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, με βάση το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ, που συνίσταται στην λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, **«μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά και πλαστά, (κατά περίπτωση), τιμολόγια.

Επειδή, το βάρος απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή έπεται της υποχρέωσης της προσφεύγουσας να τηρεί βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις νομοθετικές διατάξεις, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχός τους. Η συστηματική έκδοση παραστατικών πληρωμής, κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων, καταδεικνύει μια μεθοδευμένη προσπάθεια αποπροσανατολισμού του φορολογικού ελέγχου. Η αδρανοποίηση της αποδεικτικής δύναμης των παραστατικών δεν είναι δυνατό να λειτουργεί σε όφελος της εικονικότητας συναλλαγής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .././2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .././2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	299.160,00 X 40% = 119.664,00 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008
	228.00,00 X 40% = 91.200,00
	27.468,00 X 40% = 10.987,20
	ΣΥΝΟΛΟ:102.187,20 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	102.700,00 X 40% = 41.080,00 €

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

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

**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.