



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 01/06/2017
Αριθμός απόφασης: 3156

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.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης – Τμήματος Ε' Τριμελούς επί της από 23/07/2014 και με αρ. κατάθεσης ΠΡΦ προσφυγής **της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ**, η οποία εδρεύει στο Πλαγιάρι Γιαννιτών, κατά της υπ' αριθ. 1901/20-6-2014 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η από 05/06/2014 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά της υπ' αριθμ./2012 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 114839 ΕΙ 2017 ΕΜΠ/20-03-2017 ενημερωτικό σημείωμα της «.....»

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/07/2014 και με αριθμ. καταχώρησης ΠΡΦπροσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2012 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 201.168,34€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,9,10, 11 και 14 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και του 19§4 του ν. 2523/1997.

Η ως άνω παράβαση αφορά στην έκδοση δύο (2) εικονικών Τιμολογίων Τεχνικών Έργων προς την επιχείρηση «.....» και συγκεκριμένα το με αριθμ. 170/30-07-2007 καθαρής αξίας 85.532,20€ και το αριθμ. 209/20-12-2007 καθαρής αξίας 15.051,97€, για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν.

Κατά της ανωτέρω πράξης, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών άρθρου 70^α του ν. 2238/1994 την με αριθ./01-10-2012 αίτηση διοικητικής επίλυσης διαφοράς – συμβιβασμού, η οποία δε συζητήθηκε ως 31/12/2013.

Εν συνεχεία, βάσει των διατάξεων της περίπτωσης γ' του άρθρου 50 του ν. 4238/2014 και εντός της προθεσμίας που ορίζεται από την παρ. 3 του άρθρου 184 του ν. 4261/2014 κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ έτους 2007 κατατέθηκε ενώπιον της Υπηρεσίας μας η από 05/06/2014 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανής προσφυγή με την οποία η προσφεύγουσα ζητούσε την ακύρωση ή την τροποποίηση της ως άνω πράξης.

Με την υπ' αριθ. 1901/20-06-2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης μας απορρίφθηκε ως απαραδέκτως ασκηθείσα, λόγω αναρμοδιότητας της Υπηρεσίας μας, η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή και η προσφεύγουσα εταιρεία κατά της απόφασης αυτής άσκησε εμπρόθεσμα την υπ' αριθμ. ΠΡΦ/23-07-2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης, τμήμα Ε' τριμελές εξέδωσε επί της ως άνω προσφυγής την υπ' αριθμ./2017 απόφαση σύμφωνα με την οποία: *«αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.»*

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπ' αριθμ. ΠΡΦ/23-07-2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, καθώς και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 114839 ΕΙ 2017 ΕΜΠ/20-03-2017 ενημερωτικό σημείωμά της, ζητά: α) να εξεταστεί από την Υπηρεσία μας η με αριθμ. πρωτ./01-10-2012 αίτηση διοικητικού συμβιβασμού της υπ' αριθ./2012 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ και β) να ακυρωθεί η ως άνω απόφαση επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο έλεγχος, ο οποίος κατά το νόμο και τη νομολογία φέρει το βάρος της απόδειξης, επεδίωξε με έμμεσα συμπεράσματα να θεμελιώσει την ανυπαρξία της συναλλαγής του έργου, αποδεχόμενος μεν ότι το έργο έχει υλοποιηθεί, καταλήγει όμως στο συμπέρασμα ότι δεν έγινε κατά τον χρόνο που αναφέρεται η με αριθμ./06 μελέτη, αντιστρέφοντας ανεπίτρεπτα το βάρος της απόδειξης, σε βάρος του φορολογούμενου. Ως εκ τούτου η υπό κρίση πράξη επιβολής προστίμου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και επομένως παράνομη.
2. Η υποχρέωση της φορολογικής αρχής εξικνείται έως σημείου πλήρους και αδιαμφισβητήτου αποδείξεως του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης στοιχείων και όχι απλώς κατά τρόπο τεκμαρτό (ΠΟΛ. 1087/2005). Η φορολογική αρχή θεμελίωσε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών κυρίως σε καταγγελίες, στο σύντομο χρονικό διάστημα κατασκευής του έργου, αλλά και σε εκτιμήσεις της ότι οι μεταφορές των αναγκαίων προς την υλοποίηση του έργου υλικών δεν επαρκούσαν για την ολοκλήρωση αυτής.
3. Ο έλεγχος δεν αρνείται ότι οι μεταφορές που αναφέρονται στα δελτία αποστολής είναι πραγματικές. Συνεπώς, κατ'ουσία δέχεται ότι το έργο πραγματοποιήθηκε. Οι τυχόν διαφορές στις ποσότητες δεν καθιστούν σε καμία περίπτωση τη συναλλαγή εικονική.
4. Η έκθεση ελέγχου δεν φαίνεται να αρνείται το «τελικό προϊόν» το οποίο άλλωστε είναι ορατό. Η αντίθεση της αφορά το χρόνο υλοποίησης των έργων. Παρά ταύτα και σε αντίθεση με τους καταγγέλλοντες που απλώς προβάλλουν ότι το έργο έγινε σε χρόνο προγενέστερο, μόνο ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το υπό κρίση έργο δεν εκτελέστηκε.
5. Με βάσει δημόσια έγγραφα τα οποία κατά το νόμο (άρθρο 171ΚΔΔ) και τη συναφή νομολογία, συνιστούν πλήρη απόδειξη των πραγματικών για όσα βεβαιώνονται σ' αυτά, αποδεικνύεται η υλοποίηση του έργου.
6. Ως προς το χρόνο κατασκευής του έργου, αυτό και αληθές θεωρούμενο, δεν αποτελεί στοιχείο ικανό να θεμελιώσει την εικονικότητα της κατασκευής του έργου, που είναι γεγονός πραγματικό, ορατό και κατά συνέπεια μη αμφισβητήσιμο. Τονίζεται ότι ο έλεγχος αποδέχεται ότι ο ακριβής χρόνος υλοποίησης του έργου δεν μπόρεσε να αποδειχθεί εργαστηριακά.
7. Ο έλεγχος θεωρεί πλαστά τα πρακτικά του Δημοτικού Συμβουλίου για την παραλαβή του έργου, ενώ υπάρχει σφάλμα εκ παραδρομής στον αύξοντα αριθμό του θέματος.
8. Δεν αξιολογήθηκαν ορθά από την φορολογική αρχή οι μαρτυρίες των εκπροσώπων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.
9. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων επικαλείται:
Α) την υπ' αριθμ./2015 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσ/νίκης με την οποία κηρύσσεται αθώος ο για την τέλεση του αδικήματος της φοροδιαφυγής για έκδοση και αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων

Β) την υπ' αριθμ./2014 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Γιαννιτσών με την οποία κηρύσσεται αθώος οότι τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως Πρόεδρος του Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας εταιρείας.

Γ) Τα με αριθμ. ΑΒΜ/2559/05-01-2012 και/11-10-2013 έγγραφα της εισαγγελέως Πρωτοδικών Έδεσσας προς τον Εισαγγελέα Εφετών Θεσσαλονίκης .

Δ) Το με αριθ./7-12-2010 πόρισμα της Δ/σης Ελέγχου Κατασκευής Έργων της Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας, σύμφωνα με το οποίο, ύστερα από σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, επιβεβαιώνεται η εκτέλεση των εργασιών σύμφωνα με την τεχνική μελέτη υπ' αριθμ./2006 της ΤΥΔΚ Ν. ΠΕΛΛΑΣ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **2§1 εδάφιο 1° του ΠΔ 186/92** (ΚΒΣ):

«**1.** Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **11 του ΠΔ 186/92** (ΚΒΣ):

«**1.** Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών), [...] Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους. [...] **5.** Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του. [...], **β)** η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό, επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών. **γ)** ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δεν συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση, **δ)** η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής. [...] ,**ε)** ο σκοπός της διακίνησης, **στ)** το είδος, η μονάδα μέτρησης, η

ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (Η/Υ). [...]. Το δελτίο αποστολής, σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού, συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Η επικαιρότητα του δελτίου αποστολής, εξαρτάται από την απόσταση, τον τρόπο της μεταφοράς, το είδος των χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς. Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων αποστολής φέρει ο υπόχρεος σε έκδοσή τους, ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα δελτία αποστολής, γεγονότα ή καταστάσεις, που δικαιολογούν τη χρονική διάρκεια αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **12 του Κ.Β.Σ.:**

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. [...] 11.Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. [...] Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση. [...] 14. [...] Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι γενικά, στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών πρέπει να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών με τέτοιο τρόπο που να προσδιορίζονται επαρκώς οι προσφερόμενες υπηρεσίες, δηλαδή να υπάρχει άμεση σχέση και συνάφεια περιγραφής προσφερόμενων υπηρεσιών και αμοιβής. Ειδικότερα, όταν εκτελούνται τεχνικά έργα πρέπει στα τιμολόγια να αναγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Εφόσον υπάρχει επιμέτρηση των εκτελεσθεισών έργων μπορεί να γίνεται παραπομπή στην επιμέτρηση, η οποία θα είναι συνημμένη στο τιμολόγιο (§107 Εγκ 117/68 και 12.5.3 Εγκ ΚΒΣ 3/92). Επίσης με την Εγκ ΠΟΛ 1122/91 γίνεται δεκτό ότι μπορεί το είδος να αναγράφεται με συνοπτική περιγραφή, εφόσον γίνεται παραπομπή

στην οικεία σύμβαση έργου, σε επιμετρήσεις ή άλλα παραστατικά από τα οποία προκύπτουν αναλυτικά το εκτελεσθέν έργο ή οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9** του ΠΔ 186/92: « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, στο άρθρο 5§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 περίπτωση β' του ως άνω νόμου και άρθρου:

«β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ.

Επειδή, με το άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

« 4. 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, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι με το από 07/05/2007 ιδιωτικό συμφωνητικό εκτέλεσης έργου μεταξύ της εταιρείας «....., ΑΦΜ:» και της προσφεύγουσας (κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ με κατάσταση β' τριμήνου 2007 και πήρε α/α:/30-05-2007) ανατέθηκε η εκτέλεση του έργου «.....» στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Το συγκεκριμένο έργο «.....» είχε δημοπρατηθεί κατόπιν της με αριθμ./2006 απόφασης της Δημοτικής Επιτροπής Δήμου Εξαπλάτανου (πρακτικό/13-11-06) και εντάχθηκε στο Υποπρόγραμμα 2 Μέτρο 2 του προγράμματος «ΘΗΣΕΑΣ». Για την εκτέλεση του έργου είχε ανατεθεί στη ΤΥΔΚ Ν. ΠΕΛΛΑΣ η εκπόνηση της με αριθμ./18-09-2006 τεχνικής μελέτης προϋπολογισμού 150.000€. Σύμφωνα με την τεχνική έκθεση οι εργασίες θα γίνονταν στα Δ.Δ. Μηλιάς, Ριζοχωρίου, Προδρόμου & Θεοδωρακίου.

Την 21/05/2007 συντάχθηκε από τον επιβλέποντα μηχανικό και εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της ΤΥΔΚ Ν. ΠΕΛΛΑΣ αιτιολογική έκθεση η οποία ήταν συνοδευτική **του 1^{ου} Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών (Α.Π.Ε.)** που υπογράφηκε από τον ανάδοχο, **την 18/05/2007** και από τον επιβλέποντα μηχανικό την 21/05/2007.

Για τις εργασίες που είχαν εκτελεστεί μέχρι την έγκριση του 1^{ου} Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών (Α.Π.Ε.), η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε το με αριθμ. 170/30-07-2007 Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων συνολικής αξίας 101.783,32€.

Ο 1^{ος} Λογαριασμός και η πιστοποίηση προς πληρωμή εκτελεσθεισών εργασιών – προμήθειας εργασιών συνολικής αξίας ύψους 101.783,32€, εγκρίθηκε από τον Δήμαρχο Εξαπλάτανου στις 22/05/2007 και πληρώθηκε με το Χ.Ε.Π./25-07-2007, στις 26/07/2007. Εν συνεχεία, το Δημοτικό Συμβούλιο του Δήμου Εξαπλάτανου με το αρ./31-08-07 πρακτικό συνεδρίασης ενέκρινε ομόφωνα τον ως άνω 1^ο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Εργασιών (Α.Π.Ε.).

Την 13/09/2007 συντάχθηκε από τον επιβλέποντα μηχανικό και εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της ΤΥΔΚ Ν. ΠΕΛΛΑΣ συνοπτική επιμέτρηση, η οποία ήταν συνοδευτική **του 2^{ου} Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών (Α.Π.Ε.)**.

Ο 2^{ος} Λογαριασμός πληρώθηκε με το Χ.Ε.Π./06-11-2007, στις 19-11-2007 και στις 20/11/2007 συντάχθηκε Πρωτόκολλο Προσωρινής Παραλαβής του Έργου από την επιτροπή παραλαβής του.

Για τις επιπλέον εργασίες που εκτελέστηκαν μετά την έγκριση του 1^{ου} Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών (Α.Π.Ε.) και πιστοποιήθηκαν με την επιμέτρηση κατά τον 2^ο Λογαριασμό, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε το με αριθμ. 209/20-12-2007 Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων συνολικής αξίας 17.911,84€.

Εν συνεχεία, το Δημοτικό Συμβούλιο του Δήμου Εξαπλάτανου με το αρ./30-11-2007 πρακτικό συνεδρίασης ενέκρινε ομόφωνα τον ως άνω Πρωτόκολλο Προσωρινής Παραλαβής του Έργου.

Επειδή, δυνάμει των υπ' αριθμ./11 και/11 εντολών ελέγχων διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία από υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης.

Επειδή, αιτία των ως άνω εντολών αποτέλεσε η από 18/12/2008 καταγγελία του, Δημοτικού Συμβούλου του Δήμου Εξαπλατάνου, η οποία έχει κατατεθεί στον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Εδέσσης και αφορούσε την μη υλοποίηση του όλου ως άνω περιγραφόμενου έργου ασφαλτόστρωσης του Δήμου Εξαπλατάνου κατά το έτος 2007.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει των ως άνω εντολών διαπιστώθηκε ότι **το 85% του όλου έργου, συνολικής αξίας ύψους 101.184,87€, φέρεται να ολοκληρώθηκε εντός 12 ημερών** και συγκεκριμένα από 07/05/2007 που υπεγράφη το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των εταιρειών «.....» και «....., ΑΦΜ:,» έως και 18/05/2007 που υπεγράφη από τον ανάδοχο ο 1^{ος} Λογαριασμός και η πιστοποίηση προς πληρωμή εκτελεσθεισών εργασιών – προμήθειας εργασιών συνολικής αξίας ύψους 101.783,32€.

Επειδή, κατά το ως άνω χρονικό διάστημα από 07/05/2007 έως 18/05/2007, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε κανένα φορολογικό στοιχείο διακίνησης αγαθών που ήταν απαραίτητα για την πραγματοποίηση των πιστοποιηθεισών εργασιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα επέδειξε στον έλεγχο :

- 1) μηχανογραφημένα Δελτία Αποστολής με ημερομηνία έκδοσης από 24/05/2007 έως και 30/05/2007 για την μεταφορά υλικών στο χώρο που φέρεται να εκτελέστηκε το έργο και ειδικότερα μεταφέρθηκαν 737,02 τόνοι 3 Α και 898,78 τόνοι ασφαλτόμιγμα καθώς και
- 2) τα με αριθ. 4015 - 4029 χειρόγραφα Δελτία Αποστολής με ημερομηνία έκδοσης 06/06/2007 για την μεταφορά 225 κυβικών αμμοχάλικου.

Επειδή, υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των ως άνω μεταφερόμενων ποσοτήτων ασφαλτομίγματος και αμμοχάλικου με τις ποσότητες που αναγράφονται στα κρινόμενα τιμολόγια τεχνικών έργων που εξέδωσε η προσφεύγουσα.

Επειδή, επιπροσθέτως, το αμμοχάλικο ήταν το τελευταίο υλικό που διακινήθηκε, ενώ η σειρά των εργασιών προϋποθέτει τη στρώση πρώτα του αμμοχάλικου και έπειτα του 3^Α ή του ασφαλτοτάπητα.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα παραστατικά διακίνησης εκδόθηκαν εκ των υστέρων από την πιστοποίηση του έργου και με διαφορετική σειρά από την ενδεδειγμένη, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι τα δελτία αποστολής εκδόθηκαν προκειμένου να προσδώσουν μια νομιμοφάνεια στη συναλλαγή.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει την εκτέλεση ή μη των εργασιών οδοποιίας ζήτησε από εκπροσώπους του δήμου Εξαπλατάνου και τοπικών κοινοτήτων να επιβεβαιώσουν την εκτέλεση των εργασιών, οι οποίοι ωστόσο δήλωσαν ότι το έργο δεν εκτελέστηκε.

Επειδή, με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις ορθώς ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το έργο που φέρεται να εκτελέστηκε δυνάμει της με αριθ./06 μελέτης της Τ.Υ.Δ.Κ. Ν. ΠΕΛΛΑΣ, δεν

εκτελέστηκε, στο χρόνο που αναφέρονται τα επιδειχθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, η ενδεχόμενη, κατά το παρελθόν, διενέργεια εργασιών στα συγκεκριμένα οδικά τμήματα δεν επιδρά στο χαρακτηρισμό των επίμαχων τιμολογίων ως εικονικών, καθώς η εικονικότητά τους προκύπτει από το γεγονός ότι αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή η μη εκτέλεση του έργου, κατά τον κρίσιμο χρόνο και σύμφωνα με τα περιγραφόμενα στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/02/2012 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες** και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί που προβάλλονται από την προσφεύγουσα εταιρεία ότι ο έλεγχος με έμμεσα συμπεράσματα επεδίωξε να θεμελιώσει την ανυπαρξία της συναλλαγής είναι αβάσιμοι και συνεπώς απορριπτέοι, το υπό κρίση δε αίτημα συμβιβασμού πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05/06/2014 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, όπως μας αναπέμφθηκε με την αριθ./2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείο Θεσσαλονίκης (τμήματος Ε΄ Τριμελούς).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΒΣ

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2007- 31/12/2007:

Πρόστιμο άρθρου 5 του ν. 2523/1997

Συνολικού ποσού:

201.168,34 €:

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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

