



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313-333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 885/22-7-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατά των υπ' αρ. 115/150 & 116/151/3-2-2016 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ, των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001 & 01/01/2002-31/12/2002 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001 & 01/01/2002-31/12/2002 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο Προϊστάμενος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ. **έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης**, εξέδωσε την υπ' αρ. **εντολή επανελέγχου** (σε αντικατάσταση τηςεντολής, που είχε τροποποιήσει την υπ' αρ. χειρόγραφη εντολή), με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο και την σχετική με αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....», η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης σε ηλεκτρονική μορφή, προέκυπτε ότι **η επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ**

Επίσης, από το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της «.....» του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης προέκυψαν τα εξής:

Η εταιρία κατά την διάρκεια της λειτουργίας της (29/6/2001 - 31/8/2006) πραγματοποίησε συναλλαγές – αγορές πολύτιμων μετάλλων από ανύπαρκτες επιχειρήσεις, **οι οποίες αποτέλεσαν μέλη κυκλώματος εμπορίας πολύτιμων μετάλλων**. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση «.....» έλαβε από ως, 431 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.850.732,66 €, πλέον Φ.Π.Α. 697.534,45 από εννέα (9) επιχειρήσεις, οι οποίες την προμήθευσαν με ποσότητες ακατέργαστου χρυσού και αργύρου. Οι οκτώ (8) από τις παραπάνω εννέα (9)

επιχειρήσεις μετά την έναρξη των εργασιών τους και τη θεώρηση των φορολογικών τους στοιχείων, εξαφανίσθηκαν και δεν είχαν καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα. Πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτες επιχειρήσεις, διότι παρόλο που προέβησαν σε έναρξη εργασιών, εξαφανίσθηκαν από τις δηλωμένες ως επαγγελματικές τους έδρες -διευθύνσεις στις οποίες δεν λειτούργησαν και δεν άσκησαν ποτέ εμπορική δραστηριότητα, χωρίς να υποβληθεί δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών στις αρμόδιες ΔΟΥ.

Η έναρξη δραστηριότητας, σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, είχε ως μοναδικό σκοπό, αφενός να μην θεωρούνται άγνωστα «φορολογικά πρόσωπα» και αφετέρου τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνταν **για παράνομες ή ανύπαρκτες συναλλαγές**. Τα φυσικά πρόσωπα (τα περισσότερα υπηκοότητας) συνέστησαν τις εταιρείες αυτές, συνήθως μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. και εν συνεχεία, ως μέλη ή διαχειριστές των, επιχειρούσαν είτε **την διακίνηση λαθραίου χρυσού, αργύρου κλπ., είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα, επιχειρούνταν η νομιμοποίησή, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές**. Η σύσταση αυτών των επιχειρήσεων είχε ως μοναδικό σκοπό την «εμπορευματοποίηση» των θεωρημένων φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια την εξαφάνισή τους χωρίς να εκπληρώσουν καμία φορολογική τους υποχρέωση. Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις αυτές και αναφέρονται σε πωλήσεις ακατέργαστου χρυσού και αργύρου, σύμφωνα με την έκθεση, δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολό τους. Τα εμπορεύματα ακατέργαστου χρυσού και αργύρου που προμηθεύτηκε η επιχείρηση «.....» από τις παραπάνω επιχειρήσεις καλύπτουν σχεδόν στο σύνολό τους τις αγορές που φέρεται ότι πραγματοποιήσε.

Το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....» καταλήγει στο συμπέρασμα ότι εφόσον οι αγορές εμπορευμάτων, που φέρεται ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση, αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές με αποτέλεσμα να μην έχει εμπορεύματα στην κατοχή της, τότε αντίστοιχα και **οι πωλήσεις της είναι ανύπαρκτες- εικονικές**.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψιν το σκεπτικό και τα πορίσματα του ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, (λήπτη της επιχείρησηςστις χρήσεις 2001-2002). Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις επανελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.888,36€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11,14, 18§2,3,9 & 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 66 (νυν 72) §5 όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές, και συγκεκριμένα των υπ' αρ. & Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 4.720,90€ (πλέον Φ.Π.Α. 849,76€), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 166,16€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11,14, 18§2,3,9 & 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 66 (νυν 72) §5 όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές, και συγκεκριμένα των υπ' αρ. & Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 415,40€ (πλέον Φ.Π.Α. 74,77€), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.

- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.)** του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **2.549,28 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα υπ' αρ. & Τιμολόγια– Δελτία Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 4.720,90€ (πλέον Φ.Π.Α. 849,76€), τα οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από το φόρο εκροών του.

- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.)** του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **224,31 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα υπ' αρ. & Τιμολόγια– Δελτία Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 415,40€ (πλέον Φ.Π.Α. 74,77€), τα οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από το φόρο εκροών του.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.904,99€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω

ανακρίβειας 2.285,99€, ήτοι συνολικό ποσό **4.190,98€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001 (οικονομικό έτος 2002), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 31 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, ήτοι της καθαρής αξίας των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 31 του ν 2238/94, καθώς για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν επαρκή και ακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.7&8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002 (οικονομικό έτος 2003) επαναπροσδιορίστηκε, κατόπιν επανελέγχου από 53.397,66€ (βάσει της περαίωσης του Ν. 3259/2004) σε 53.813,06€. Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, προσδιορίστηκαν με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, ήτοι της καθαρής αξίας των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 31 του ν 2238/94, καθώς για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν επαρκή και ακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.7&8 του Π.Δ. 186/92. **Από την εκκαθάριση, ωστόσο, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταλογισμό σε βάρος του προσφεύγοντος.**

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 849,76€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.019,71€, ήτοι συνολικό ποσό **1.869,47€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε, κατόπιν αναπροσαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας των εισροών της χρήσης, από τον οποίο αφαιρέθηκε ο φόρος που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία (849,76€), που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος από την επιχείρηση «.....».

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 74,77€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 89,72€, ήτοι

συνολικό ποσό **164,49€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε, κατόπιν αναπροσαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας των εισροών της χρήσης, από τον οποίο αφαιρέθηκε ο φόρος που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία (74,77€), που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος από την επιχείρηση «.....».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν οι υπ' αρ. & οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001 & 01/01/2002-31/12/2002 αντίστοιχα, του προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, **προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:**

ι. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- Έλλειψη αιτιολογίας. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής του με την επιχείρηση «.....» είναι πραγματικές. Η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ είναι αντιφατική ως προς την αιτιολογία της, καθώς ενώ κατά την περιγραφή του κυκλώματος εμπορίας παράνομου χρυσού και αργύρου αναφέρεται σε λαθρεμπορία χρυσού και νομιμοποίηση εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν από τρίτους προμηθευτές, στο πόρισμά της αναφέρεται σε ανύπαρκτες συναλλαγές χωρίς την διακίνηση εμπορεύματος.

Επιπρόσθετα, ο εν λόγω προμηθευτής ήταν επιχείρηση που ασκούσε δραστηριότητα, προμήθευε εκατοντάδες επιχειρήσεις στην Βόρεια Ελλάδα και εκπλήρωνε τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Οι επίμαχες συναλλαγές δε ήταν μικρής αξίας και παραπέμπουν σε συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού ο προσφεύγων συνυποβάλλει τα εξής:

- ✓ Αντίστοιχη Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΠΕΚ σε βάρος της επιχείρησης (Έμπορος χρυσού στα Ιωάννινα, ο οποίος προμηθεύτηκε στις χρήσεις 1999-2002 από τις ίδιες (με την) ανύπαρκτες επιχειρήσεις εμπορεύματα. Οι εν λόγω συναλλαγές κρίθηκαν **εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι στο σύνολο** όπως στην περίπτωση των
- ✓ Τις αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με τις οποίες δικαιώθηκε στην ατομική του επιχείρηση ο Αντωνίου Αντώνιος (διαχειριστής της) για τις χρήσεις 2000 & 2001 για παρόμοιες συναλλαγές, οι οποίες είχαν κριθεί εικονικές από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

- ✓ Αντίγραφο βεβαίωσης του Σωματείου, με το οποίο βεβαιώνεται ότι η εταιρία ήταν μια νόμιμη και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας μετάλλων της πόλης, από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του Σωματείου.
- ✓ Ένορκη βεβαίωση δεκαπέντε υπαλλήλων ή προσώπων σχετιζόμενων με τον χώρο των αργυροχρυσοχόων, οι οποίοι δηλώνουν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν μέταλλα, να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά. Τα μέταλλα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ.
- ✓ Κατάσταση πελατών της επιχείρησης (206 μεταξύ των οποίων Ν.Π.Δ.Δ.).

ii. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολής προστίμων έχει υποπέσει στην παραγραφή. Οι διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής, που θεσπίστηκαν με μια σειρά νόμων (Ν. 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/10, 3888/10, 4001/11, 4098/2012, 4141/13) αφορούν αποκλειστικά τα έτη των οποίων το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται πρωτογενώς και όχι προηγούμενα έτη, για τα οποία ήδη είχε δοθεί παράταση με προγενέστερους νόμους.

iii. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, λόγω καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68§2 Ν. 2238/94, σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων. Το πληροφοριακό δελτίο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης και η σχετική έκθεση ελέγχου, δεν μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς πρόκειται για στοιχεία τα οποία ήταν ήδη γνωστά στις φορολογικές αρχές προ 10-15 έτη και για τα οποία είχαν ήδη εκδοθεί διάφορες εκθέσεις ελέγχου της διοίκησης

Στα πλαίσια της εξέτασης της υπ' αρ. ενδικοφανούς προσφυγής από την υπηρεσία μας, ο προσφεύγων κατέθεσε τα ακόλουθα συμπληρωματικά υπομνήματα- στοιχεία.

A. Το από και με αριθμό πρωτοκόλλου συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε νέα στοιχεία για την υπόθεση και συγκεκριμένα αντίγραφα τιμολογίων πώλησης των χρήσεων 2001-2002. Τα εν λόγω στοιχεία παραπλέμφθηκαν με το υπ' αρ. ΕΜΠ έγγραφό μας και την υπ' αρ. πράξη αναπομπής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προκειμένου αυτή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, βάσει των στοιχείων αυτών. Η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης ανταποκρινόμενη στο έγγραφο της υπηρεσίας μας διενήργησε τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, συντάσσοντας σχετική έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων, η οποία διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο (αρ. εισερχομένου). Στην εν λόγω έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων αποτυπώνεται η τελική κρίση του ελέγχου επί των επίμαχων συναλλαγών, σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές του προσφεύγοντος έχουν μεν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης Ο έλεγχος, ωστόσο, δεν ήταν σε θέση να υποδείξει τον έτερο των συναλλασσόμενων, πλην του προσφεύγοντος.

Β. Το από και με αριθμό πρωτοκόλλου συμπληρωματικό υπόμνημα, σύμφωνα με το οποίο προσκομίζονται στην υπηρεσία μας νέα στοιχεία σχετικά με την υπόθεση και συγκεκριμένα η υπ' αρ. απόφαση του τριμελούς διοικητικού εφετείου Θεσσαλονίκης. Το δικαστήριο με την εν λόγω απόφαση δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «.....» και ακυρώνει την υπ' αρ. απόφαση επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 5/7/2001 έως 31/12/2002 (η οποία εδράζεται στην επίμαχη έκθεση Κ.Β.Σ. του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης) όσον αφορά την έκδοση και την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στο σκεπτικό της αναφέρει ότι :

- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι πληρωμές της επιχείρησης ήταν εικονικές. Ο τρόπος εξεύρεσης των χρημάτων για την πληρωμή του εμπορεύματος αποδεικνύεται επαρκώς από την επιχείρηση.
- Η φορολογική αρχή δεν διενήργησε ουσιαστικό έλεγχο στην λήπτρια {.....} ως όφειλε βάσει πραγματικών περιστατικών που να σχετίζονται όχι μόνο με τις εκδότριες επιχειρήσεις, αλλά και με την λήπτρια.
- Δεν απεδείχθη η παντελής άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που προμήθευαν την εταιρία
- Η λαθραία προέλευση των μετάλλων δεν διαλευκάνθηκε από τις φορολογικές αρχές, στην διακίνηση τους δε δραστηριοποιήθηκαν φορολογικώς υπαρκτές επιχειρήσεις, οι οποίες φέρεται να προμήθευαν τις νόμιμα λειτουργούσες επιχειρήσεις εμπορίας μετάλλων.
- Η συμμετοχή της εταιρίας στο κύκλωμα απάτης του ΦΠΑ δεν αποδεικνύεται. Αντιθέτως η εταιρία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία τις συναλλαγές της, υπέβαλε τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και συνεπώς δεν διαφαίνεται κίνητρο αποφυγής φόρων.

Γ. Το από και με αριθμό πρωτοκόλλου συμπληρωματικό κοινό υπόμνημα υποβολής νέων ουσιαστικών στοιχείων, το οποίο υποβλήθηκε από τον πληρεξούσιο δικηγόρο και για λογαριασμό επτά ληπτών της εταιρίας, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος. Στο εν λόγω υπόμνημα αναφέρουν ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών τους με τον προμηθευτή στηρίχθηκε αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του εκδότη, που συντάχθηκε από το ΠΕΚ Θεσσαλονίκης. Μοναδικό αιτιολογικό δε της ανωτέρω έκθεσης του ΠΕΚ είναι ότι όλοι οι προμηθευτές της συμμετείχαν σε κύκλωμα εμπορίας και διακίνησης λαθραίου χρυσού και αργύρου, ενώ ταυτόχρονα καταλήγει σε πλήρως αντιφατικό πόρισμα περί διενέργειας εικονικών συναλλαγών.

Το ανωτέρω σκεπτικό και οι παραβάσεις που αφορούν την έκθεση Κ.Β.Σ. της εταιρίας, έχουν απορριφθεί από το διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης για τα έτη 2001 & 2002 με την απόφαση. Όσον αφορά τα υπόλοιπα έτη 2003-2005, η εκδίκαση των οποίων θα συντελεστεί στις σημειώνεται ότι οι προμηθευτές της δεν είναι άσχετοι μεταξύ τους αλλά ενιαίο κύκλωμα διακίνησης χρυσού.

Επιπρόσθετα, οι λήπτες των τιμολογίων της επιχείρησης επικαλούνται 1) τις με αρ. &, με τις οποίες δικαιώθηκε ο με την ατομική του επιχείρηση για

παρόμοιες συναλλαγές με τους ίδιους προμηθευτές 2) την με αρ. απόφαση του Γ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, την του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων και τις αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, που αναφέρονται στο ίδιο κύκλωμα εμπορίας λαθραίου χρυσού και από τις οποίες προκύπτει ότι το κύκλωμα διοχέτευε μέσω δικτύου μεταπωλητών (.....) λαθραία και όχι ανύπαρκτα εμπορεύματα. 3) Διάφορες εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής Διοίκησης (.....), από τις οποίες προκύπτει ότι υπήρχε διακίνηση εμπορευμάτων. 4) Ένορκες βεβαιώσεις προσώπων που επισκέφθηκαν και έλαβαν μέταλλα από την εταιρία «.....» 5) Βεβαίωση του ΚΤΕΛ Ν. Αττικής ότι ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της καθημερινά παραλάμβανε εμπορεύματα από το ΚΤΕΛ στη Θεσσαλονίκη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

- **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 **άρθ. 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**, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).
- **Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).
- **Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων/](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων/))
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως

εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.** Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

- **Επειδή,** την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων αποτελούν οι συνταχθείσες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, το πόρισμα των οποίων συναρτάται άμεσα του πορίσματος της συνταχθείσας από το ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....». Η εν λόγω έκθεση, ωστόσο, δεν διέπεται από την απαιτούμενη σαφήνεια και πληρότητα, στοιχεία που θεωρούνται απαραίτητα (βάσει των όσων έχουν ήδη αναφερθεί ανωτέρω) για την νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα, η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της «.....», προκειμένου να επεξηγήσει τη δράση του κυκλώματος εμπορίας χρυσού, αναφέρει σε διάφορα σημεία της: *“ Οι επιχειρήσεις που έκαναν τις αγορές από τη «Β» εκπίπτουν τον Φ.Π.Α. που πλήρωσαν στην «Β» και στη συνέχεια **πουλούν χρυσό** σε περισσότερες υπαρκτές και νόμιμα λειτουργούσες εταιρείες σε διάφορα μέρη και συγκεκριμένους συνεργάτες - εμπόρους στην Αθήνα, Θεσσαλονίκη, Γιάννενα και σε άλλες πόλεις της Ελλάδας, που με τη σειρά τους πουλάνε σε εργαστήρια αργυροχρυσοχοϊας. Τον εισπραττόμενο Φ.Π.Α. από τα εργαστήρια αργυροχρυσοχοϊας δεν τον αποδίδουν ποτέ στο Ελληνικό Δημόσιο. Σε άλλες περιπτώσεις λειτουργεί η ίδια μεθοδολογία με τα ίδια πρόσωπα πλην όμως δεν διακινείται καθόλου χρυσός, αλλά **καλύπτουν τον παρονόμως εισαχθέντα χρυσό από άλλα πρόσωπα**, με φορολογικά στοιχεία που ελέγχονται για εικονικότητα..... Από το πιο πάνω έγγραφο γνωρίζουμε ότι τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα συστήνουν εταιρίες συνήθως Μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. με σκοπό είτε τη **διακίνηση λαθραίων εμπορευμάτων** (χρυσού, αργύρου κ.λ.π.) είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα επιχειρείται η νομιμοποίηση, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, **εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρονόμως από άλλους προμηθευτές.** '..... Η ελεγχόμενη λειτουργεί στο συγκεκριμένο κύκλωμα ως απομονωτής δηλαδή ως μία επιχείρηση που χρησιμοποιείται από τους διοργανωτές της απάτης για να διαστρεβλώσουν τις πιθανές έρευνες των φορολογικών αρχών. **Ενεργεί ως κανονικός έμπορος που αγοράζει και που παρέχει τα αγαθά στην εγχώρια αγορά».***

Η έκθεση ωστόσο αν και στο σκεπτικό της αναφέρει σαφώς ότι η εταιρία «.....» πουλούσε στα εργαστήρια χρυσοχοΐας , μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα, λαθραίο χρυσό και αργυρό, το οποίο είτε το προμηθευόταν από τα μέλη του κυκλώματος είτε από τρίτους, εντούτοις καταλήγει στο **αντιφατικό συμπέρασμα** ότι συλλήβδην όλες οι πωλήσεις της επιχείρησης είναι εικονικές, δīχως να προβεί σε οποιοδήποτε περαιτέρω διασταυρωτικό έλεγχο περί αυτού και με μοναδικό αιτιολογικό ότι οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις ήταν ανύπαρκτες.

- **Επειδή**, όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, η φορολογική αρχή φέρει καταρχήν το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών και προς τούτου αρκεί η απόδειξη ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτη. Εν προκειμένω, η προμηθεύτρια επιχείρηση «.....», όπως προκύπτει τόσο από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης, όσο και από τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν (ένορκες βεβαιώσεις , έγγραφο της συντεχνίας Χρυσοχών κ.α.) φέρεται να ήταν υπαρκτή επιχείρηση, η οποία ανταποκρινόταν στις φορολογικές της υποχρεώσεις και στις κλήσεις της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο όποτε αυτό απαιτούνταν. Συγκεκριμένα η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. αναφέρει: «Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. για τις ελεγχόμενες χρήσεις, εκτός του βιβλίου Απογραφών κατά τις χρήσεις 2005 και 2006.....Από τον έλεγχο στην επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές που εμφανίζει με τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους.....Όσον αφορά τις πωλήσεις, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα Τιμολόγια, πουλά χονδρικώς σε εργαστήρια αργυροχρυσοχοΐας κυρίως στην περιοχή της Θεσσαλονίκης, άργυρο ακατέργαστο, σύρμα αργύρου και χρυσό ακατέργαστο μετρητοίς και επί πιστώσει. Τα επί πιστώσει Τιμολόγια - Δελτία αποστολής εξοφλούνται με επιταγές ή μετρητά με τα αντίστοιχα Γραμμάτια είσπραξης. Τόπος φόρτωσης στα Τιμολόγια - Δελτία αποστολής αναφέρεται η έδρα της ελεγχόμενης και οι ποσότητες που αφορούν μπορούν να μεταφερθούν χωρίς φορτηγά, μια και αφορούν ποσότητες από ελάχιστα γραμμάρια (χρυσός) έως και λίγα κιλό (άργυρος)» Οι εμφανιζόμενες πωλήσεις είναι μεγαλύτερες σε αξία από τις εμφανιζόμενες αγορές και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους».

Επιπρόσθετα, από τη βεβαίωση του Σωματείου, προκύπτει ότι η εταιρίαήταν μια νόμιμη και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας μετάλλων της πόλης, από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του Σωματείου. Τέλος, δεκαπέντε υπάλληλοι και πρόσωπα σχετιζόμενα με τον χώρο των αργυροχρυσόχων σε ένορκη βεβαίωση δήλωσαν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν μέταλλα, να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά και ότι τα μέταλλα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ.».

Οι φορολογικές αρχές, ωστόσο, (ΠΕΚ Θεσσαλονίκης- Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης) αν και είχαν να διαλευκάνουν συναλλαγές μεταξύ υπαρκτών επιχειρήσεων (..... και αργυροχρυσόχοι)

περιορίστηκαν στο να καταλήξουν στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι επειδή οι αγορές της είναι εικονικές, τότε και οι πωλήσεις της είναι εικονικές, δίχως να προβούν σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών, επιταγών κ.α.

- **Επειδή**, το Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης χαρακτήρισε τα τιμολόγια που έλαβε η επιχείρηση από τους εμπλεκόμενους στο κύκλωμα εμπορίας χρυσού εικονικά, εκδοθέντα για ανύπαρκτες συναλλαγές, σε αντίθεση με άλλη φορολογική αρχή (.....), η οποία στο πόρισμά της δέχεται για τους ίδιους προμηθευτές εικονικότητα των φορολογικών τους στοιχείων μόνο ως το πρόσωπο του εκδότη, υιοθετώντας τη θέση ότι διακινούνταν χρυσός και αργυρός, μέταλλα τα οποία στην συνέχεια προμηθεύονταν τα υπόλοιπα εργαστήρια χρυσοχοΐας.
- **Επειδή**, το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ. **τελεσίδικη απόφαση**, με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «.....» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναίρετα, θέτοντας επί της ως άνω απόφασης την από υποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως αιτιολογία τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει τη ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου.
- **Επειδή**, από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ'Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι δεν διενεργήθηκαν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες να αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών. Περαιτέρω, σύμφωνα με την συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων οι επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος έχουν μεν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης Ωστόσο, ο έλεγχος, δεν ήταν σε θέση να υποδείξει τον έτερο των συναλλασσόμενων, πλην του προσφεύγοντος.
- **Επειδή**, κατόπιν όλων των ανωτέρω, από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. δεν συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ., υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, με αποτέλεσμα αυτή να καθίσταται ακυρωτέα εκ του λόγου αυτού.
- **Επειδή**, οι συμπροσβαλλόμενες πράξεις (Φ.Π.Α., Εισοδήματος, Πρόστιμο Φ.Π.Α) είναι συναφείς, σύμφωνα με το άρθρο 122 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2719/199), καθώς στηρίζονται στην ίδια κατά τα ουσιαστικά στοιχεία πραγματική βάση. Η νομιμότητα δε της

μιας ασκεί επιρροή στη νομιμότητα της άλλης.

- **Επειδή**, δια της παρούσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται **βάσιμος και αποδεκτός**.
- **Επειδή**, γενομένου δεκτού του ανωτέρω ισχυρισμού, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	0,00€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	0,00€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	0,00€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	0,00€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,**

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).