



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Αριθμός Απόφασης : 2499/07-07-2016**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604564

**Fax** : 213 1604566

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
  - β. Της υπ' αριθμ. 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».
  - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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».
  - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της: .....με ΑΦΜ: ....., με έδρα .....κατά της υπ' αριθ. : .....Οριστ. Πράξης Επιβολής Προστ. Ν. 4337/2013 του προϊσταμένου ΔΟΥ .....για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. Την υπ' αριθ. : .....Οριστ. Πράξη Επιβολής Προστ. Ν. 4337/2013 του προϊσταμένου της ίδιας ΔΟΥ, καθώς και την από 22-01-2016 οικεία έκθεση ελέγχου ,επί της οποίας εδράζετε η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της .....με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε για την χρήση 2008 Πρόστιμο 2.521.720,00 Ευρώ, διότι η προσφεύγουσα, κατά την χρήση 2008 διέπραξε τις πιο κάτω παραβάσεις: α) Έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία (invoíce), από την επιχείρηση ....., συνολικής αξίας 6.276.300, € κατά παράβαση των διατάξεων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 4 του Ν. 2523/1997 που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β, § 19

§ 1,2 του Ν. 2523/1997 όπως ισχύει σήμερα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 ήτοι:  $6.276.300 \times 40\% = 2.510.520,00\text{€}$  Τα στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε είναι τα πιο κάτω:

α) Νο ..... αξίας 447.000,00 €, β) Νο ..... αξίας 226.000,00 €, γ) Νο ..... αξίας 512.000,00 €, δ) Νο ..... αξίας 463.000,00 €, ε) Νο ..... αξίας 750.000,00 €, στ) Νο ..... αξίας 596.000,00 €, ζ) Νο ..... αξίας 438.000,00 €, η) Νο ..... αξίας 492.000,00 €, θ) Νο ..... αξίας 197.800,00 €, ι) Νο ..... αξίας 276.500,00 €, κ) Νο ..... αξίας 470.000,00 €, λ) Νο ..... αξίας 165.000,00 €, μ) Νο ..... αξίας 82.000,00 €, ν) Νο ..... αξίας 479.000,00 €, ξ) Νο ..... αξίας 286.000,00 €, ο) Νο ..... αξίας 396.000,00 €, και

β) Δεν εξέδωσε ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης - Παροχής Υπηρεσιών), συνολικής αξίας 44.800,00 €, για χρήματα που εισέπραξε, για την παροχή υπηρεσιών μελέτης αξίας 10.000,00 € και εργασία και υλικά εγκατάστασης έργου κατασκευής αποθήκης αξίας 34.800,00 €, από την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, και 2§1 του Π. Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύει σήμερα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 ήτοι:  $448000,00 \times 25\% = 11.200,00\text{€}$ .

Ήτοι σύνολο προστίμου:  $2.510.520 + 11.200,00 = 2.521.720,00$

Τα παραπάνω διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ186/92 (Κ.Β.Σ) που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από την Δ.Ο.Υ ..... βάσει της υπ' αριθ' ...../2015 εντολής ελέγχου και αποτυπώθηκαν στην από ..... θεωρηθείσα Έκθεση Ελέγχου.

Από την σελίδα 24 αυτής της έκθεσης και χάριν της εισαγωγής στο ιστορικό της εν λόγω υπόθεσης μεταφέρουμε τα εξής: <<.....Τονίζουμε ότι, από τον έλεγχο μας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη μεσολαβεί - προμηθεύεται μηχανολογικό εξοπλισμό, από διάφορους (αρχικούς) προμηθευτές, τον οποίο μεταπουλάει στους πελάτες της (τριγωνική συναλλαγή). Τα μηχανήματα κυρίως μεταφέρονται είτε με μεταφορικά μέσα των αρχικών προμηθευτών είτε από μεταφορικές εταιρείες με Δ.Χ., από την εγκατάσταση του "αρχικού" προμηθευτή και παραδίδονται στο τόπο εγκατάστασης - εργοτάξιο του πελάτη, κατ' εντολή του "ενδιάμεσου" ελεγχόμενου. Ο αρχικός προμηθευτής τιμολογεί τον ενδιάμεσο «.....» ο οποίος στη συνέχεια εκδίδει τιμολόγιο προς τους πελάτες του - λήπτες των μηχανημάτων...>>

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... προβάλλοντας του πάρα κάτω λόγους:

**A.** Ο έλεγχος οδηγήθηκε στην εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων ανωτέρω 16 φορολογικών στοιχείων χωρίς τεκμηρίωση και απόδειξη πραγματικών γεγονότων διότι:

**1-** Επικαλείται ως απόδειξη της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων (invoice) την δήθεν ανεπαρκή περιγραφή των εμπορευμάτων ως προς το είδος, ποσότητα , τιμή μονάδος ώστε να μην είναι εφικτή η επαλήθευση και διασταύρωση των αναγραφόμενων στο τιμολόγιο με τα έγγραφα μεταφοράς(CMR).

- Στα εκδοθέντα παραστατικά πώλησης (INVOICES) των ενδοκοινοτικών συναλλαγών δεν απαιτείται η αναγραφή των συσκευασιών μεταφοράς των πωλουμένων αγαθών ούτε το βάρος αυτών , παρά μόνο η περιγραφή των εμπορευμάτων

**2** - Στο έντυπο μεταφοράς (CMR) (οδηγία 92/106/ΕΟΚ/1992) προβλέπεται η αναγραφή του μεταφερομένου εμπορεύματος μόνο κατά μονάδα συσκευασίας (PALETTE , CONTAINER) και βάρος.

-Ο έλεγχος μη νόμιμα και αβάσιμα για την θεμελίωση της εικονικότητας των συνοδευτικών στοιχείων μεταφοράς επικαλείται την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 16 Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με την ΠΟΛ με αριθμό 1106/1999 , διατάξεις όμως που ρητά και αποκλειστικά αναφέρονται στην διαδικασία απαλλαγής ή μη ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Από τις διατάξεις του Φ.Π.Α ορίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς και μόνο τα οικεία μεταφορικά έγγραφα του μεταφορέα (διεθνές μεταφορικό έγγραφο CMR) .

**3** - Η διαπίστωση του ελέγχου περί υποβολής δηλώσεως πτωχεύσεως της μεταφορικής εταιρείας «.....» δεν σημαίνει διακοπή εργασιών.

**4-** Η διαπίστωση του ελέγχου ότι το τίμημα αγοράς των υλικών από την επιχείρηση ".....", πιστώθηκε και εξοφλήθηκε με γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (λογ.51.00.001) , και η εξόφληση αυτών πραγματοποιήθηκε ταμειακά , δεν αποτελεί ένδειξη εικονικότητας των στοιχείων.

- Η διαπίστωση του ελέγχου ότι ισόποσα με την εξόφληση των ως άνω γραμματίων πληρωτέων γίνοντο και καταθέσεις εκ μέρους του εταίρου, με τις οποίες γινόταν η εξόφληση αυτών, αφορά δάνειο (του εταίρου προς την εταιρεία)

**B.** Ο έλεγχος δεν επέδωσε κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2690/1999 ΦΕΚ 45 Α/9-3-1999,

Γ. Παρά το γεγονός ότι κατόπιν προσκλήσεως της φορολογικής αρχής προσκομίστηκαν όλα τα παραστατικά στοιχεία που αποδείκνυαν τη διάθεση σε πελάτες όλων των παραληφθέντων μηχανημάτων - μηχανολογικού εξοπλισμού με τα θεωρούμενα από τον έλεγχο εικονικά τιμολόγια (INVOICES), αυτό δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο.

Συνοπτικά ο ισχυρισμός της αυτός απεικονίζεται στον πιο κάτω πίνακα οποίος αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου στην σελίδα 21 αυτής, ως εξής:

| 1-1-2008 έως 31-12-2008                                                                                                                                          |                                                      |                                   |                                                                    |                                                                                                    |                                                           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| <p>ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ «.....»</p> <p>ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ «LOLA CONSULTING S.P.R.L.» - ΣΧΕΤΙΚΑ ΈΓΓΡΑΦΑ</p> <p>(τριγωνική συναλλαγή)</p> |                                                      |                                   |                                                                    |                                                                                                    |                                                           |
| A                                                                                                                                                                | B                                                    | Γ                                 | Δ                                                                  | Ε                                                                                                  | Στ                                                        |
| <p>Ημ/νία έκδ./</p> <p>Αρ.Φορ.Στοι</p> <p>χ.</p> <p>(INVOICE)</p>                                                                                                | <p>Έγγραφα</p> <p>μεταφορ</p> <p>άς</p> <p>(CMR)</p> | <p>Μεταφορική</p> <p>Εταιρεία</p> | <p>Τόπος</p> <p>Παράδοσ</p> <p>ης</p> <p>(βάσει</p> <p>C.M.R.)</p> | <p>Πελάτες</p> <p>στους</p> <p>οποίους</p> <p>παραδόθηκα</p> <p>ν (βάσει</p> <p>«.....&gt;&gt;</p> | <p>ΕΚΔΟΘΕΝΤ</p> <p>A TIM.</p> <p>(Από</p> <p>«.....»)</p> |
| 101/<br>8ος-2008                                                                                                                                                 | .....                                                | .....                             | .....                                                              | .....                                                                                              | TIM.79/6-8-<br>2008,<br>.....                             |
| 102/<br>8ος-2008                                                                                                                                                 | (δυσδιάκριτο<br>)                                    | .....                             | .....<br>.....                                                     | .....                                                                                              | TIM.<br>.....                                             |
| 144/<br>11ος-2008                                                                                                                                                | (δυσδιάκριτο<br>)                                    |                                   |                                                                    |                                                                                                    |                                                           |
| 103/<br>8ος - 2008                                                                                                                                               | -                                                    | -                                 | -                                                                  |                                                                                                    |                                                           |
| 104/<br>8ος-2008                                                                                                                                                 | .....                                                | .....                             | .....<br>.....                                                     | .....                                                                                              | TIM. -<br>.....                                           |
| 105/<br>8ος-2008                                                                                                                                                 |                                                      | .....                             | .....                                                              | .....                                                                                              | Τιμ.<br>.....                                             |
| 107/<br>8ος-2008                                                                                                                                                 | -                                                    | .....                             | .....                                                              | .....                                                                                              | Τιμ. ....                                                 |
| 119/<br>9ος-2008                                                                                                                                                 | .....<br>.....                                       | .....                             |                                                                    |                                                                                                    |                                                           |

|                     |       |       |       |       |                     |
|---------------------|-------|-------|-------|-------|---------------------|
| 138/<br>11ος-2008   | ..... | ..... | ..... | ..... | TIM<br>.....        |
| 140/<br>11ος-08     | -     | -     | -     | ..... | TIM. ....           |
| 141/<br>11ος - 2008 | ..... | ..... | ..... | ..... | TIM.<br>.....       |
| 117/<br>9ος - 2008  | ..... | ..... |       |       |                     |
| 111/<br>9ος-2008    | ..... | ..... | ..... | ..... | TIM 81/5-9-<br>2008 |
| 116/<br>9ος- - 2008 | ..... | ..... | ..... | ..... | TIM.<br>.....       |
| 108/<br>9ος-2008    | ..... | ..... |       |       |                     |
| 118/<br>9ος- 2008   | ..... | ..... |       |       |                     |

**Δ.** Ισχυρίζεται ότι τα συγκεκριμένα έργα, αφορούσαν δραστηριότητες που ασκήθηκαν σύμφωνα με τους κανονισμούς και οδηγίες της ευρωπαϊκής ένωσης και κατεβλήθησαν ενισχύσεις στους δικαιούχους μετά από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για την πληρότητα της κατασκευής από τα περιφερειακά όργανα ελέγχου. Προς απόδειξη των ως άνω ισχυρισμών προσκομίστηκαν στον έλεγχο όλες οι σχετικές πιστοποιήσεις οι οποίες και παρελήφθησαν την 28-9-2014.

**Ε.** Επίσης ισχυρίζεται ότι πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη και κατά το μέρος επιβολής προστίμου ύψους 11.200 ευρώ για παράβαση των άρθρων 12 παρ.1 και 2 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992 και της διάταξης του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 , καθόσον το συγκεκριμένο έργο που αναλάβαμε με σύμβαση έργου με την εταιρεία «.....» , δεν αποπερατώθηκε και εμείς δεν είχαμε την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού παραστατικού .

**Ι.** Επειδή οι διατάξεις του **Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ)** ορίζουν :

**<< Άρθρο 2 παρ.1 Π.Δ. 186/92**

Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό , φυσικό ή νομικό πρόσωπο....που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική...ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση..... αναφερόμενο στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας >, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητεί, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσον σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, που ορίζονται από τον κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

**Άρθρο 12 παρ.1,9,10,11 & 12, Π.Δ. 186/92**

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.

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.

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.....

12. Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, εκτός από τα στοιχεία του, τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου οίκου εξωτερικού και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αυτά αναφέρονται στις παραγράφους 9, 10 και 11 του Άρθρου αυτού αναγράφει και τα στοιχεία της τράπεζας που διαμεσολαβεί για την καταβολή της προμήθειας ή πιστώνει το λογαριασμό του και τον αριθμό του τιμολογίου ή της παραγγελίας, στα οποία αναφέρεται η προμήθεια. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα

#### **Άρθρο 18 παρ. 2 & 9 Π.Δ. 186/92**

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.

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

#### **Άρθρο 18α παρ.1,4&16.**

Ο επιτηδευματίας οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν είτε στο εσωτερικό της χώρας είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης είτε σε τρίτη χώρα.

4. Η φορολογική αρχή δικαιούται να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των τιμολογίων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, εφόσον αυτά αφορούν συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ή λαμβάνονται από τα πρόσωπα του Άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από τη φορολογική αρχή.

16. Ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού>>

**Από** τα παραπάνω προκύπτει ότι το ξενόγλωσσο τιμολόγιο ( invoices) πρέπει να αναγράφει στοιχεία παρόμοια με αυτά που ορίζει ο κώδικας και οι διεθνείς συμβάσεις ώστε να είναι δυνατή η επαλήθευση της διακίνησης των εμπορευμάτων.

Στην σελίδα 7 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται : <<Στα ως άνω invoices (οριστικά τιμολόγια) διαπιστώνεται ότι η περιγραφή των εμπορευμάτων είναι γενική χωρίς να αναγράφεται με ακρίβεια και αναλυτικά η ποσότητα, το βάρος, ο αριθμός των τεμαχίων, και η τιμή ανά μονάδα εμπορεύματος με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η επαλήθευση του ποσού του τιμολογίου (ποσότητα Χ τιμή μονάδας), του είδους των εμπορευμάτων που μεταφέρονται καθώς και η διασταύρωση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα οριστικά τιμολόγια (invoices) με τα αντίστοιχα αναγραφόμενα στα έγγραφα μεταφοράς (Υπ. Οικ. ΕΜΠ. 11596/ 8/367 /Δ0014/23-4-2009, ΠΟΛ.1106/1999).>>Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο συσχετισμός της ελλιπούς περιγραφής και της εικονικότητας των στοιχείων(invoices) από τον έλεγχο είναι βάσιμος και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος.

**Επειδή** οι διατάξεις του **Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ)** ορίζουν :

#### **<< Άρθρο 16 παρ. 1, 5,7,11 & 14 Π.Δ. 186/92 Έγγραφα μεταφοράς**

1. Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 2, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας

χρήσης, συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 11 του Κώδικα αυτού. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους. .

5. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των προηγούμενων παραγράφων 3 και 4, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη "Αποδεικτικό Δαπάνης" και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα.....

7. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα,

β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα,

γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,

δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,

ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,

στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,

ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,

η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

11. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες, δύναται να εκδίδει γι' αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με τα παραπάνω στοιχεία, εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.....

14. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός, και φορτωτής αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.>>

Επίσης η διεθνής μεταφορά καθορίζεται από την σύμβαση CMR, γνωστή και ως «φορτωτική CMR», η οποία διέπει τη χερσαία μεταφορά κάθε είδους εμπορευμάτων και με φορτηγά. Εφαρμόζεται όταν ένα εμπόρευμα παραλαμβάνεται από έναν τόπο και παραδίδεται σε άλλον τόπο πέραν των συνόρων. Η σύμβαση ισχύει σε όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε ορισμένα άλλα κράτη. Για περιπτώσεις που δεν ρυθμίζονται επαρκώς από τη CMR ισχύει συμπληρωματικά το εθνικό δίκαιο. Και η ευθύνη για ζημιές κατά τη μεταφορά ρυθμίζεται μέσω της φορτωτικής CMR. Το έντυπο C.M.R. συμπληρώνεται από τον μεταφορέα και δίδεται προς υπογραφή στον αποστολέα όταν παραληφθούν τα εμπορεύματα

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι κάθε έγγραφο της μεταφοράς των ενδοκοινοτικών εμπορευμάτων (CMR.) πρέπει να αναγράφει στοιχεία παρόμοια με αυτά που ορίζει ο κώδικας και οι διεθνείς συμβάσεις ώστε να είναι δυνατή η επαλήθευση της διακίνησης των εμπορευμάτων.

Στις σελίδες 10-11 της οικείας έκθεσης ελέγχου που γίνεται περιγραφή των CMR που προσκόμισε σε φωτοτυπίες η προσφεύγουσα αναφέρεται: <<Τα εν λόγω C.M.R.ς (Ευρωπαϊκή Συνθήκη για τις Χερσαίες Μεταφορές – CMR -, η οποία ρυθμίζει τις υποχρεώσεις και τις πιθανές ευθύνες του μεταφορέα) κρίνονται ως ανεπαρκή αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς των εμπορευμάτων διότι παρουσιάζουν σημαντικές παρατυπίες – ελλείψεις:

1. δεν αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς των μηχανημάτων και ο αριθμός του αυτοκινήτου με το οποίο αυτά μεταφέρθηκαν καθώς και τα στοιχεία του οδηγού (πεδίο 6 c.m.r.: successive carriers) και δεν φέρει υπογραφή του μεταφορέα (πεδίο 18: signature of carrier).

2. δεν διευκρινίζεται ο ακριβής τόπος παράδοσης – παραλαβής,

3. η περιγραφή των μηχανημάτων είναι αόριστη (π.χ. "4.700,00 kgr mecanique") χωρίς να γίνεται αναφορά σε αριθμό τεμαχίων, είδος και βάρος ανά τεμάχιο, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η διασταύρωση με τα αναγραφόμενα στα invoices (στα οποία επίσης η περιγραφή των εμπορευμάτων είναι γενική). Η συγκεκριμένη τακτική της «αόριστης περιγραφής των εμπορευμάτων» δεν ακολουθείται διότι μέσω της συνθήκης C.M.R. ρυθμίζονται υποχρεώσεις και ευθύνες του μεταφορέα. Ως αποτέλεσμα είναι αδύνατο να διαπιστωθεί η ύπαρξη του μεταφορικού μέσου και η χωρητικότητα του (ωφέλιμο φορτίο).>>

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι συσχετισμός της ελλιπούς περιγραφής στη διεθνή φορτωτική ( C.M.R) και της εικονικότητας των στοιχείων από τον έλεγχο είναι βάσιμος και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος.

**Επειδή** από την απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών του Βελγίου, όπως έγινε γνωστή με το υπ. αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ .....έγγραφο του τμήματος Στ' της διεύθυνσης ελέγχων του Υπ. Οικονομικών (VIES), προέκυψε μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα για την (μια εκ των δύο) μεταφορική βελγική επιχείρηση: <<Η μεταφορική εταιρεία ".....", .....είναι σε πτώχευση από 23-6-2008>>. Με τη συγκεκριμένη μεταφορική εταιρεία, φέρονται να μεταφέρθηκαν εμπορεύματα, σε τέσσερις περιπτώσεις. Η επιλογή , για την μεταφορά μεγάλης αξίας εμπορευμάτων όπως στην υπό εξέταση υπόθεση από μέρους του ενδοκοινοτικού προμηθευτή , μιας υπό πτώχευση μεταφορικής επιχείρησης, σωστά συσχετίσθηκε με την εικονικότητα των στοιχείων και της συναλλαγής από τον έλεγχο και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος.

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1281/6.11.1998 Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές στη παρ 4 ορίζεται:<<<. Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών - εξαγωγών από/προς τρίτη χώρα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε ενός Τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό Τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή, κατά περίπτωση, του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση Τράπεζας, τότε η υπόθεση θα θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης θα διενεργείται σε βάθος, εφόσον δε κρίνεται αναγκαίο θα ζητείται η συνδρομή της Διεύθυνσης Ελέγχου..>> Στις σελίδα 14 της οικείας έκθεσης ελέγχου που γίνεται περιγραφή της εξόφλησης του ενδοκοινοτικού προμηθευτή «.....» αναφέρεται συγκεκριμένα : << Επομένως από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προμηθευτής «.....» (λογ. 50.01.013) φέρεται να έλαβε από την ελεγχόμενη «γραμμάτια» συνολικής αξίας 6.276.300,00 € τα οποία εξοφλήθηκαν με μετρητά δηλαδή χρέωση του λογ. 50.01.013, με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 38.00.000 «ταμείο» στήλη (Ε), στις ημερομηνίες που φαίνονται αναλυτικά στη στήλη (Δ).

Επειδή δεν υπήρχαν επαρκή μετρητά στο ταμείο για να καταβληθούν τα ποσά των γραμματίων στον προμηθευτή «.....» - όπως φαίνεται από τη στήλη (Β) «υπόλοιπο ταμείου την ημερομηνία εξόφλησης του γραμματίου» - χρεώθηκε (αυξήθηκε) ο λογαριασμός «ταμείο» ισόποσα, με την αιτιολογία «ΑΠΟ .....».>> Από τα παραπάνω φαίνεται ότι ο ενδοκοινοτικός προμηθευτής, για μεγάλο ύψους συναλλαγές ,εξοφλήθηκε παράτυπα όχι από μεσολαβούσα τράπεζα (έξω από κάθε εμπορική πρακτική) αλλά από το ταμείο της προσφεύγουσας το οποίο δεν είχε υπόλοιπο για την εξόφληση των γραμματίων αλλά αντλούσε αντίστοιχη ρευστότητα από ισόποσες καταθέσεις του εταίρου ..... Ο έλεγχος της πληρωμής των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων είναι βασική ελεγκτική διαδικασία για την διερεύνηση της εικονικότητας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος.

**II Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις το αρθρ 28 παρ.1 του Ν.4174/2013 ορίζεται: <<1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.>> .. Στις σελίδα 34 της οικείας έκθεσης ελέγχου που γίνεται περιγραφή της κοινοποίησης του ως άνω σημειώματος στην προσφεύγουσα αναφέρεται συγκεκριμένα :

<<Μετά τα παραπάνω ο έλεγχος εξέδωσε το υπ αριθμ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων και την υπ αριθμ. ..../3-8-2015 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου τα οποία εστάλησαν από την Υπηρεσία μας με συστημένη επιστολή στην έδρα της ελεγχόμενης επί της οδού ....., Αθήνα και στον εκπρόσωπο διαχειριστή κ. .... επί της οδού .....στην ..... με τα υπ. αρ. πρωτ. ..../4-8-2015 και ..../4-8-2015 αντίστοιχα. Τα έγγραφα δεν παραλήφθηκαν από τον ελεγχόμενο και επέστρεψαν μέσω του ταχυδρομείου στην Υπηρεσία μας.

Από τον έλεγχο κρίθηκε σκόπιμο (λόγω Αυγούστου) να επιδοθούν αντίγραφα των ως άνω εγγράφων στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης επί της οδού ....., στην Αθήνα προκειμένου ο ελεγχόμενος να λάβει γνώση και να ανταποκριθεί. Τα ως άνω έγγραφα θυροκολλήθηκαν την 6-10-2015 στην έδρα της ελεγχόμενης, από τον υπάλληλο της Υπηρεσίας μας κ. ....Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε.

Την 13-10-2015 και κατόπιν τηλεφωνική επικοινωνίας αντίγραφα των ως άνω εγγράφων επιδόθηκαν στην κ. ....η οποία προσκόμισε σχετική εξουσιοδότηση στα γραφεία της Υπηρεσίας μας.....>> Από τα παραπάνω

προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα επεδόθη Σημείωμα του άρθρου 28 .N 4174/2013 όπως ορίζει ο νόμος σε αντικατάσταση της κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999. Επομένως ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επίδοσης <<κλήσης προς ακρόαση >> απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**III Επειδή** ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δικαιολογητικά που επικαλείται με την παρούσα ενδικοφανή η προσφεύγουσα και έκανε ουσιαστικό έλεγχο επί αυτών και κατέληξε αιτιολογημένα σε επί μέρους διαπιστώσεις ήτοι:

- Η φερόμενη ως εκδότρια των invoices, Βελγική εταιρεία ..... (Α.Φ.Μ. Φ.Π.Α. ΒΕ .....), ενεργοποιήθηκε με έδρα στις Βρυξέλλες και αντικείμενο εργασιών “συμβουλές για χαρτοφυλάκιο και άλλες συμβουλές διαχείρισης και μάνατζμεντ”. Ουδέποτε άσκησε αντικείμενο που σχετίζεται με την “πώληση εξειδικευμένων μηχανημάτων” τα οποία η ελληνική εταιρεία φέρεται να έλαβε.
- Την 1-1-2007 η επιχείρηση υπάχθηκε στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων διότι ο τζίρος της είναι μικρότερος από 5.580 € σύμφωνα με τις διατάξεις του βελγικού νόμου για Φ.Π.Α. (κατ’ επιταγή της οδηγίας Φ.Π.Α. 2006/112) ενώ η ελληνική ελεγχόμενη προσκόμισε invoices έκδοσης βελγικής, συνολικής αξίας 6.270.300,00 €.
- Τα έγγραφα μεταφοράς C.M.R.ς (Ευρωπαϊκή Συνθήκη για τις Χερσαίες Μεταφορές – CMR -, η οποία ρυθμίζει τις υποχρεώσεις και τις πιθανές ευθύνες του μεταφορέα) κρίνονται από τον έλεγχο ελλιπή ή δεν προσκομίστηκαν με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από το άλλο κράτος μέλος στην Ελλάδα.
- Η μεταφορική εταιρεία “.....”, .....με την οποία μεταφέρθηκαν εμπορεύματα συνολικής αξίας 470.000,00 €, την 18-8-2008, δεν είναι σε λειτουργία λόγω πτώχευσης από την 23-6-2008 όπως αναλύουμε στη σελίδα 19 της παρούσας έκθεσης ελέγχου.
- Δεν διαπιστώθηκε υπόλοιπο του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ», ικανού να ανταποκριθεί στην καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών επομένως δεν υπήρχαν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή.
- Διαπιστώθηκε ότι το ποσό με το οποίο τα εμπορεύματα φέρονται να εξοφλήθηκαν προκύπτει από διάφορους λογιστικούς συμψηφισμούς που οδήγησαν σε χρέωση (αύξηση) του «ΤΑΜΕΙΟΥ» και όχι με πραγματικά μετρητά.
- Δεν επαληθεύεται η ύπαρξη του εκπροσώπου της .....εταιρείας ο οποίος φέρεται να έλαβε σε μετρητά το ποσό των 6.276.300,00 €, διότι δεν προσκομίστηκε κανένα νόμιμο πιστοποιητικό ή στοιχείο ή νομιμοποιητικό έγγραφο που να επιβεβαιώνει την ύπαρξη του ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να δίνει τη δυνατότητα στον έλεγχο να ταυτοποιήσει την ύπαρξη του.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έλεγχος δεν αξιολόγησε τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλείται, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**IV Επειδή** στην σελίδα 33 της οικείας έκθεσης ελέγχου γίνεται λόγος για τις πιστοποιήσεις των επιδοτούμενων τεχνικών έργων που τιμολόγησε η προσφεύγουσα και στα οποία έργα ενσωματώθηκαν τα ενδοκοινοτικά εμπορεύματα που απέκτησε από την«.....».και αναφέρονται τα εξής: << Από τα στοιχεία που συγκεντρώσαμε έως σήμερα από τις αρμόδιες περιφέρειες δεν επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου περί διάθεσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την βελγική «.....» σε επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν δημόσιες ενισχύσεις κατόπιν πιστοποιήσεων. Αντιθέτως (βάσει των απαντήσεων των περιφερειών) ο μηχανολογικός εξοπλισμός που «πιστοποιήθηκε» από τα Π.Ο.Ε. προέρχεται από πλήθος προμηθευτών(κυρίως ελληνικών εταιρειών και κάποιων αλλοδαπών) και σε καμία περίπτωση από την βελγική «.....».

**V Επειδή** στην σελίδα 4 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται: << Από τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας «.....» διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε (κατά τη χρήση 2008) ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης ή Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο), συνολικής αξίας 44.800,00 €, για χρήματα που εισέπραξε, για την παροχή υπηρεσιών μελέτης αξίας 10.000,00 € καθώς και για εργασία και υλικά εγκατάστασης έργου κατασκευής αποθήκης αξίας 34.800,00 €, από την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, και 2§1 του Π. Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013 όπως ισχύει σήμερα. Και σε αυτήν την περίπτωση προκύπτει σαφώς η παράβαση της προσφεύγουσας.

**Επειδή** στο άρθρο 19§4 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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 κατώτερης 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

**Επειδή** στο άρθρο 7§3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι :

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου Φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

**Επειδή** κατά τη διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας, έγινε συνολική αξιολόγηση των ελεγχόμενων στοιχείων, έγινε έρευνα της πραγματικότητας των συναλλαγών από την αρμόδια Δ.Ο.Υ , με αποτέλεσμα να διαπιστωθεί η εικονικότητά των ένδικων τιμολογίων. Άλλωστε, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μιας συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται η φορολογούσα αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου. Εν προκειμένω, η επεξεργασία των δεδομένων των στοιχείων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, αλλά και ο αντιπαραβολικός έλεγχος εικονικών φορολογικών στοιχείων που η εκδότηρια εξέδωσε προς τρίτες επιχειρήσεις οδήγησαν τον έλεγχο στο συμπέρασμα ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, γεγονός που επικυρώθηκε και από όλες τις σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Και όλα τα παραπάνω αναφέρονται αναλυτικά, με σαφή κι εμπεριστατωμένη αιτιολογία στην οικεία έκθεση ελέγχου.

**Επειδή** ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται στην από 22-01-2016 συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου , καθώς και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως επίσης καταγράφονται στην ίδια έκθεση επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

#### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. ....ενδικοφανούς προσφυγής της <<.....>> με ΑΦΜ..... και την επικύρωση της υπ αριθ. ....Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
2.521.720,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).