



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

Καλλιθέα 04 / 05 / 2015

Αριθμός Απόφασης 1749

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 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 από **08/01/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ. /**10-12-2014** και /**10-12-2014** Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 10/02/2006–30/06/2007 και 01/07/07–30/06/08 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις υπ' αριθμ. /**10-12-2014** και /**10-12-2014** Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 10/02/2006–30/06/2007 και 01/07/07–30/06/08 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 12/11/2014 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 30/04/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **05/02/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη επί της οδού, **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:

Με την υπ' αριθμ. /03-09-13 εντολή, σε συνέχεια των υπ' αριθμ. /29-04-10, /07-10-10, /30-11-12 και ... /14-12-12 εντολών του προϊσταμένου του **10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου**, το οποίο συστάθηκε με την υπ' αριθμ. Α.Υ.Ο διενεργήθηκε έλεγχος ΚΒΣ από τους ελεγκτές, και, οι οποίοι συνέταξαν την από **11/11/2014** έκθεσή τους ΚΒΣ (η οποία υπεγράφη από τον προϊστάμενο του ειδικού συνεργείου στις 12/11/2014), την οποία απέστειλαν στην αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προκειμένου η τελευταία σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης να εκδώσει τις αντίστοιχες Αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

Ακολούθως η αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης εξέδωσε τις κατωτέρω πράξεις:

A. Την υπ' αριθμ. /**10-12-2014** Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου **10/02/2006 - 30/06/2007** της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία επεβλήθη συνολικό πρόστιμο ποσού **2.014.049,84 €** το οποίο βεβαιώθηκε στις 03/02/2015 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

1. **Εξέδωσε** το με αριθμό /30-06-2006 Τιμολόγιο Πώλησης αγαθών (συνολικής καθαρής αξίας 1.250.000 €), το οποίο είναι **μερικώς εικονικό** για αξία **382.249,56 €** που αντιστοιχεί σε ισόποσα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα για αντίστοιχες υπερβολαβίες που δεν εκτελέστηκαν ποτέ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9, 10, 11 και 14, και 18 § 9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3697/2008 και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ίδιου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού **764.499,12 €** ($382.249,56 \times 2$).
2. **Εξέδωσε** το με αριθμό /9-10-2006 Τιμολόγιο (συνολικής καθαρής αξίας 500.000 €), το οποίο είναι **μερικώς εικονικό** για αξία **52.500,00 €** που αντιστοιχεί σε ισόποσα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα για αντίστοιχες υπερβολαβίες που δεν εκτελέστηκαν ποτέ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9, 10, 11 και 14, και 18 § 9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3697/2008, και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ίδιου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού **105.000,00 €** ($52.500,00 \times 2$).
3. **Εξέδωσε** το με αριθμό /30-06-2007 Τιμολόγιο (συνολικής καθαρής αξίας 2.150.000 €), το οποίο είναι **μερικώς εικονικό** για αξία **572.524,92 €** που αντιστοιχεί σε ισόποσα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα για αντίστοιχες υπερβολαβίες που δεν εκτελέστηκαν ποτέ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9, 10, 11 και 14, και 18 § 9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3697/2008, και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ίδιου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού **1.145.049,84 €** ($572.524,92 \times 2$).

B. Την υπ' αριθμ. /**10-12-2014** Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου **01/07/2007 - 30/06/2008** της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία επεβλήθη συνολικό πρόστιμο ποσού **373.041,28 €** το οποίο βεβαιώθηκε στις 03/02/2015 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

1. **Εξέδωσε** το με αριθμό /30-07-2007 Τιμολόγιο (συνολικής καθαρής αξίας 106.000,00 €), το οποίο είναι **μερικώς εικονικό** για αξία **86.104,00 €** που αντιστοιχεί σε ισόποσα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα για αντίστοιχες

υπεργολαβίες που δεν εκτελέστηκαν ποτέ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12 § 1, 9, 10, 11 και 14, και 18 § 9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3697/2008, και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού **172.208 €** (86.104×2).

2. **Εξέδωσε** το με αριθμό/3-08-2007 Τιμολόγιο (συνολικής καθαρής αξίας 93.500,00 €), το οποίο είναι **μερικώς εικονικό** για αξία **56.750,00 €** που αντιστοιχεί σε ισόποσα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα για αντίστοιχες υπεργολαβίες που δεν εκτελέστηκαν ποτέ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9, 10, 11 και 14, και 18 § 9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3697/2008, και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού **113.500 €** (56.750×2)
3. **Εξέδωσε** το με αριθμό/28-09-2007 Τιμολόγιο (συνολικής καθαρής αξίας 220.000,00 €), το οποίο είναι **μερικώς εικονικό** για αξία **31.150,00 €** που αντιστοιχεί σε ισόποσα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα για αντίστοιχες υπεργολαβίες που δεν εκτελέστηκαν ποτέ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9, 10, 11 και 14, και 18 § 9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3697/2008, και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού **62.300 €** (31.150×2)
4. **Εξέδωσε** το με αριθμό/31-03-2008 Τιμολόγιο καθαρής αξίας **7.016,64 €** το οποίο είναι **εικονικό στο σύνολό** του διότι η αξία του αντιστοιχεί σε εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα για αντίστοιχες υπεργολαβίες που δεν εκτελέστηκαν ποτέ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9, 10, 11 και 14, και 18 § 9 του ΠΔ 186/92, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3697/2008, και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού **14.033,28 €** ($7.016,64 \times 2$)
5. **Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της το υπ' αριθμ./19-02-08 Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής από την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ» καθαρής αξίας **5.500 €**, το οποίο είναι **εικονικό** διότι αφορά **ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9, 10, 11 και 14, και 18 §§ 2 και 9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3697/08, και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού **11.000 €** (5.500×2)

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν για την απόδειξη της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών, αναφέρονται στις σελίδες 57 – 130 της από 12/11/2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του 10^{ου} ειδικού συνεργείου ελέγχου. Συγκεκριμένα:

- Με την από **07/07/2014** έκθεσή του ΚΒΣ το 10^ο ειδικό συνεργείο είχε διαπιστώσει τη **λήψη εικονικών** φορολογικών στοιχείων τα οποία αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές, ως ακολούθως:

Εκδότης φορολογικών Στοιχείων	Χρήση 10/02/2006-30/06/2007		Χρήση 01/07/2007-30/06/2008	
	Πλήθος	Καθαρή Αξία	Πλήθος	Καθαρή Αξία
.....-ΑΦΜ	12	1.337.000,00		
.....-ΑΦΜ	9	103.000,00	23	155.336,00
Σύνολα	21	1.440.000,00	23	155.336,00

- Επίσης διαπιστώθηκε η **λήψη εικονικού για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή** του υπ' αριθμ./19-02-08 Τιμ - ΔΑ από την επιχείρηση καθαρής αξίας **5.500 €**,

Σε συνέχεια των ανωτέρω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε αναθέσει σε υπεργολάβους την εκτέλεση διάφορων εργασιών των έργων, καθόσον δεν είχε την δυνατότητα

εκτέλεσης αυτών με ίδια μέσα, ο έλεγχος **συσχέτισε τα εκδοθέντα τιμολόγια** προς την «..... – ΑΦΜ:», τα οποία αφορούσαν «πιστοποιήσεις εργασιών για» για δήθεν εργασίες που αυτή εκτέλεσε, **με τα αντίστοιχα ληφθέντα παραστατικά** που αφορούν τις υπεργολαβίες που εκτελέστηκαν από τρίτες επιχειρήσεις και τα οποία χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά μετά από έλεγχο που έγινε στους υπεργολάβους

Οι προαναφερόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, η συσχέτιση ανά πιστοποίηση και ανά είδος εργασιών των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, καταδεικνύουν ότι ο έλεγχος με τρόπο αντικειμενικό, τεκμηριωμένο και πέραν κάθε αμφισβήτησης **απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία την οποία μάλιστα προσδιόρισε επακριβώς κατά τρόπο λεπτομερή**, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 57 και επόμενες της από 12/11/2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του 10^{ου} ειδικού συνεργείου ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των υπ' αριθμ. /**10-12-2014** και /**10-12-2014** Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε εν αγνοία της και ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου βασίζονται στον έλεγχο τρίτων επιχειρήσεων (..... και), οι οποίες υπέπεσαν σε φορολογικές παραβάσεις, για τις οποίες δεν ευθύνεται ως **καλόπιστη**.
- ii. Ότι ο έλεγχος ξεκίνησε το 2010, οπότε τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία της και **δεν τίθεται θέμα μη επίδειξης αυτών**.
- iii. Ότι υπέβαλε **αίτημα επανελέγχου** της υπόθεσης και σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος έπρεπε να αναμένει την έκδοση απόφασης επί της εν λόγω αίτησης, χωρίς να προβεί σε οιαδήποτε ελεγκτική ενέργεια σε βάρος της.
- iv. Ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία ήταν πραγματικές και η **φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητά αυτών**.
- v. Ότι **δεν είχε κίνητρο** να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία και το Ελληνικό Δημόσιο ωφεληθήκε πολλαπλώς από τις συναλλαγές αυτές (**μη ύπαρξη δόλου**).
- vi. Ότι ο έλεγχος έλαβε χώρα λόγω της εμπλοκής του εκπροσώπου της στο, ο οποίος για την υπόθεση αυτή **απαλλάχθηκε με βούλευμα του συμβουλίου Εφετών**.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] 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 φορολογικώς 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*».

- i. **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 συ-

ναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι τελούσε σε καλή πίστη και ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται.

- ii. **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/13 [ΦΕΚ Α 170/26-07-2013], ορίζεται ότι «1) Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2) Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 [ΦΕΚ Α 170/26-07-2013], ορίζεται ότι «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος της δήλωσης του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή».

Στην προκείμενη περίπτωση ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος ξεκίνησε το 2010, οπότε τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία της και δεν τίθεται θέμα μη επίδειξης αυτών, καθόσον υπήρχε αντικειμενική και ανυπαίτια αδυναμία των διοικητικών υπηρεσιών του

..... να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των ελεγκτών είναι επίσης απορριπτέος καθόσον η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση επίδειξης των βιβλίων και των στοιχείων της στον έλεγχο, οπότε-
δήποτε κι αν ζητούντο αυτά, διαρκούντος του ελέγχου.

- iii. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπέβαλε **αίτημα επανελέγχου** της υπόθεσης, για το οποίο μέχρι σήμερα δεν έχει λάβει απάντηση και σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος έπρεπε να αναμένει την έκδοση απόφασης επί της εν λόγω αίτησης, χωρίς να προβεί σε οιαδήποτε ελεγκτική ενέργεια σε βάρος της, η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών απάντησε στην αίτηση της προσφεύγουσας με το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο το αίτημά της απορρίφθηκε.

- iv. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία ήταν πραγματικές και η **φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα αυτών**, αναφέροντας τις διατάξεις της ΠΟΛ 1087/2005, σύμφωνα με την οποία, όταν η υπόθεση αφορά εικονικότητα της συναλλαγής, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων, λόγω του ότι «όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης στοιχείων» - ΣτΕ 1553/03 ΔΦΝ 2004/702, 212/1998, 692/1988, 1278/2011, ΣτΕ 555-6/2010, ΔΕΘ 1427/2004 ΔΦΝ 2005, 1976, 658/2000. Η υποχρέωση δε της φορολογικής αρχής εξικνείται έως σημείου πλήρους και αδιαμφισβήτητου αποδείξεως και όχι απλώς κατά τρόπο απλώς τεκμαρτό.

Στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις σελίδες 59 και επόμενες της από 07/07/14 έκθεσης ελέγχου του 10ου Ειδικού Συνεργείου, στις 19/07/2010 διενεργήθηκε έλεγχος στο, όπου τηρούνταν με έγκριση της αρμόδιας ΔΟΥ τα βιβλία της έδρας της προσφεύγουσας, τα οποία επεδείχθησαν στον έλεγχο. Από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της προέκυψε ότι μεταξύ των άλλων είχε καταχωρήσει στα βιβλία της φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης, για την (.....) και (επί των οδών), καθώς και της επιχείρησης για την διαμόρφωση του 3ου ορόφου του έργου της Για τον έλεγχο της πραγματοποίησης ή μη των συναλλαγών αυτών από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, απέστειλε δελτία πληροφοριών στο 16ο ειδικό συνεργείο και στη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης αντίστοιχα. Από τις απαντήσεις των εν λόγω φορολογικών Αρχών προέκυψε η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και τα σχετικά ποσά καταλογίστηκαν με τις υπ' αριθμ./01-08-14 και 204/01-08-14 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Σε συνέχεια των ανωτέρω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε αναθέσει σε υπεργολάβους την εκτέλεση διάφορων εργασιών των έργων, καθόσον δεν είχε την δυνατότητα εκτέλεσης αυτών με ίδια μέσα, ο έλεγχος **συσχέτισε τα εκδοθέντα τιμολόγια** προς την «.....— ΑΦΜ:», τα οποία αφορούσαν «πιστοποιήσεις εργασιών για επί των οδών» για δήθεν εργασίες που αυτή εκτέλεσε, **με τα αντίστοιχα ληφθέντα παραστατικά** που αφορούν τις υπεργολαβίες που εκτελέστηκαν από τρίτες επιχειρήσεις και τα οποία χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά μετά από έλεγχο που έγινε στους υπεργολάβους

Οι προαναφερόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, η συσχέτιση ανά πιστοποίηση και ανά είδος εργασιών των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, καταδεικνύουν ότι ο έλεγχος **με τρόπο αντικειμενικό, τεκμηριωμένο και πέραν κάθε αμφισβήτησης απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία την οποία μάλιστα προσδιόρισε επακριβώς κατά τρόπο λεπτομερή**, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 57 και επόμενες της από 12/11/2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του 10ου ειδικού συνεργείου ελέγχου και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα είναι απορριπτέος.

- v. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είχε κίνητρο να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία και το Ελληνικό Δημόσιο ωφελήθηκε πολλαπλώς από τις συναλλαγές αυτές, αναφέροντας την υπ' αριθμ. 386/1999 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ σύμφωνα με την οποία ο φορολογικός νόμος δεν αρκείται στο μη πραγματικό εν όλω ή εν μέρει της συναλλαγής κατά την χρονική στιγμή εκδόσεως του φορολογικού στοιχείου για να θεωρήσει τούτο ως εικονικό, αλλά απαιτεί και σκοπό φοροδιαφυγής συνιστάμενο είτε στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης, είτε στη διόγκωση των προς έκπτωση δαπανών, προϋποθέτει δηλαδή την εκ δόλου κατά το άνω περιεχόμενο αυτού έκδοσης του παραστατικού, είναι απορριπτέος, καθόσον η ύπαρξη δόλου δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη στοιχει-

οθέτηση της φορολογικής παραβάσεως της αποδοχής εικονικού τιμολογίου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 § 10 του Ν. 2523/97, αλλά του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής, η οποία αποτελεί διάφορο ζήτημα, προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 19 § 1 του ν.2523/97 – ΣτΕ 116/2013.

vi. **Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος έλαβε χώρα λόγω της εμπλοκής του εκπροσώπου της στο, ο οποίος για την υπόθεση αυτή απαλλάχθηκε με βούλευμα του συμβουλίου Εφετών, απορρίπτεται, καθόσον τα ευρήματα του ελέγχου είναι απόλυτα αποδεδειγμένα με πραγματικά και αδιάσειστα στοιχεία και δεν σχετίζονται με το απαλλακτικό βούλευμα του συμβουλίου Εφετών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/11/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **05/02/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο γενικές κατασκευαστικές εργασίες, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη επί της οδού, και την επικύρωση:

- ✓ της υπ' αριθ./**10-12-2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη διαχειριστική περίοδο 10/02/2006 – 30/06/2007 και
- ✓ της υπ' αριθ./**10-12-2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2007 – 30/06/2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Καταλογιζόμενο ποσό (Απόφασης/2014)	2.014.548,96	€
2. Καταλογιζόμενο ποσό (Απόφασης/2014)	373.041,28	€
Πρόστιμο συνολικού ποσού	2.387.590,24	€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).