



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 15 / 12 / 2014

Αριθμός Απόφασης **4278**

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 **17/10/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ./**01-08-14**,/**01-08-14** και/**01-08-14** Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 10/02/2006–30/06/2007, 01/07/07–30/06/07 και 01/07/2013–30/06/2014 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ./**01-08-14**,/**01-08-14** και/**01-08-14** Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 10/02/2006-30/06/2007, 01/07/2007-30/06/2007 και 01/07/2013-30/06/2014 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 07/07/2014 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 10/12/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **17/10/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, 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./12-04-2010 Α.Υ.Ο διενεργήθηκε έλεγχος ΚΒΣ από τους ελεγκτές, και, οι οποίοι συνέταξαν την από 07/07/2014 έκθεσή τους, 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./**01-08-2014** Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου **10/02/2006 - 30/06/2007** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

1. **Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της από την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, δώδεκα (12) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας εκάστου άνω των 1.200 €, συνολικής καθαρής αξίας αυτών ποσού **1.337.000 €**, πλέον ΦΠΑ ποσού **254.030 €**, τα οποία είναι **εικονικά** καθόσον αφορούν **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 και 9 του Π.Δ 186/92 και του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. β' του Ν.2523/97, ήτοι **πρόστιμο 2.674.000 €** [$1.337.000 € \times 2$].
2. **Δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον** φορολογικό στοιχείο αξίας ποσού **165.000 €** προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11 §1^α, 12 §§1,9,10,11,14, 13 §§1,2,3 και 18 § 9 του Π.Δ 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. α' του Ν.2523/97, ήτοι **πρόστιμο 165.000 €**.
3. **Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της από την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, εννέα (9) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας εκάστου άνω των 1.200 €, συνολικής καθαρής αξίας αυτών ποσού **103.000 €**, πλέον ΦΠΑ ποσού **19.570 €**, τα οποία είναι **εικονικά** καθόσον αφορούν **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 και 9 του Π.Δ 186/92 και του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. β' του Ν.2523/97, ήτοι **πρόστιμο 206.000 €** [$103.000 € \times 2$].

B. Την υπ' αριθμ./**01-08-2014** Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου **01/07/2007 - 30/06/2008** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της από την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας εκάστου άνω των 1.200 €, συνολικής καθαρής αξίας αυτών ποσού **155.366 €**, πλέον ΦΠΑ ποσού **29.513 €**, τα οποία είναι **εικονικά** καθόσον αφορούν **α-**

νύπαρκες στο σύνολό τους συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 και 9 του Π.Δ 186/92 και του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. β' του Ν.2523/97, ήτοι **πρόστιμο 310.672 €** [155.336 € x 2]

Γ. Την υπ' αριθμ./01-08-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου **01/07/2013 - 30/06/2014** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **δεν επέδειξε στον τακτικό έλεγχο όλα** τα βιβλία, τα στοιχεία και τα παραστατικά των εγγραφών διαχειριστικών περιόδων 10/02/06-30/06/07, 01/07/07-30/06/08 και 01/07/08-30/06/09 τα οποία ζητήθηκαν με την υπ' αριθμ. Α65/2013 πρόσκληση του άρθρου 66 παρ. 1^α του Ν.2238/94 «περί φορολογίας εισοδήματος» των άρθρων 48, 50 Ν.2859/2000 και του Ν. 4093/12 και μη γνωστοποίηση τόπου και χρόνου για διενέργεια ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9 της Υποπαραγράφου Ε1 της Παραγράφου Ε του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) και των διατάξεων των άρθρων 14, 23, 24 του Ν.4174/2013, και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97, ήτοι **πρόστιμο 1.800 €** [900 € x 2].

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου 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.
- vi. Ότι ο έλεγχος έλαβε χώρα λόγω της εμπλοκής του εκπροσώπου της στο σκάνδαλο της, ο οποίος για την υπόθεση αυτή απαλλάχθηκε με βούλευμα του συμβουλίου Εφετών.
- vii. Ότι η φορολογική αρχή **δεν έλαβε υπόψη της έγγραφα** τα οποία προσκομίζει με την παρούσα.

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*».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έγινε εν αγνοία της και τα αποτελέσματά του βασίζονται σε ελέγχους άλλων επιχειρήσεων (..... και), οι οποίες υπέπεσαν σε φορολογικές παραβάσεις, για τις οποίες δεν μπορεί να ευθύνεται, γιατί κατά τον χρόνο διενέργειας των επίμαχων συναλλαγών **τελούσε σε καλή πίστη**.

Όμως από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου αποδεικνύεται πλήρως ότι η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη, καθόσον:

- Αποδέχθηκε τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία, αν και γνώριζε ότι δεν της προσφέρθηκαν από τους εκδότες τους οι απεικονιζόμενες σε αυτά συναλλαγές ΣΤΕ 116/2013
- Προσπάθησε να παραπλανήσει το φορολογικό έλεγχο, εμφανίζοντας για την εξόφληση των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιταγές, οι οποίες μεταβιβάστηκαν από την προσφεύγουσα προς την, οι οποίες στη συνέχεια είτε εισπράχτηκαν από την προσφεύγουσα, είτε δόθηκαν στην επιχείρηση (η οποία όπως αποδείχθηκε είχε εικονικές συναλλαγές με την) κλπ (ως σελίδες 96 - 124 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 9** της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του **Ν. 4093/2012 – Κ.Φ.Α.Σ** [ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012], ορίζεται ότι: «**3) Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τύπου αυτού. 4) Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής: α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαρια-**

σμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις περί Απεικόνισης Συναλλαγών για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων. β) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης, υπό τον όρο να θέτει στη διάθεση των αρμόδιων αρχών, έπειτα από οποιαδήποτε αίτησή τους, τα τιμολόγια ή τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί, μέσα στις προθεσμίες που τίθενται με την αίτηση των αρχών αυτών, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση. 5) Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

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

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. /12-12-2013 έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο **το αίτημά της απορρίφθηκε.**

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 αδιαμφισβήτου αποδείξεως και όχι απλώς κατά τρόπο απλώς τεκμαρτό.

Στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις σελίδες 59 και επόμενες της από 07/07/2014 έκθεσης ελέγχου του 10^{ου} 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 κατασκευή των έργων (.....) και (επί των οδών και), καθώς και της επιχείρησηςγια την διαμόρφωση του 3^{ου} ορόφου του έργου της Για τον έλεγχο της πραγματοποίησης ή μη των συναλλαγών αυτών από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, απέστειλε δελτία πληροφοριών στο 16^ο ειδικό συνεργείο και στη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης αντίστοιχα. Από τις απαντήσεις των εν λόγω φορολογικών Αρχών προέκυψε η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που αναφέρονται στις υπ' αριθμ. /01-08-14 και /01-08-14 προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου. Επομένως, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο κεφάλαιο 5 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον με συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα βιβλία τόσο των εκδοτών των φορολογικών στοιχείων, όσο και στα βιβλία της προσφεύγουσας, απεδείχθη πλήρως η εικονικότητα αυτών και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα είναι απορριπτέος.

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 έκδοση του παραστατικού, είναι απορριπτέος, καθόσον αφενός η ύπαρξη δόλου δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση 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.2523/1997 – ΣΤΕ 116/2013, και αφετέρου

ο έλεγχος προσδιόρισε επακριβώς τη ζημιά του ελληνικού δημοσίου από τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα ως προς τη φορολογία εισοδήματος από τη μείωση της φορολογητέας ύλης κατά το ποσό των ληφθέντων εικονικών στοιχείων και ως προς τη φορολογία ΦΠΑ από την αύξηση του ΦΠΑ εισροών των ως άνω εικονικών στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έλαβε χώρα λόγω της εμπλοκής του εκπροσώπου της στο σκάνδαλο της, ο οποίος για την υπόθεση αυτή απαλλάχθηκε με βούλευμα του συμβουλίου Εφετών, είναι απορριπτέος, καθόσον τα ευρήματα του ελέγχου είναι απόλυτα αποδεδειγμένα με πραγματικά και αδιάσειστα στοιχεία και δεν σχετίζονται με το απαλλακτικό βούλευμα του συμβουλίου Εφετών.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται και προσάγει τα έγγραφα (ως σελίδες 44 – 45 της ενδικοφανούς προσφυγής), τα οποία όμως, έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο και κατά συνέπεια και στις προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/07/2014 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 **17/10/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο γενικές κατασκευαστικές εργασίες, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ./**01-08-14**,/**01-08-14** και/**01-08-14** Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 10/02/2006–30/06/2007, 01/07/07–30/06/07 και 01/07/2013–30/06/2014 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

1. Καταλογιζόμενο ποσό (Απόφασης/2014)	3.045.980 €
2. Καταλογιζόμενο ποσό (Απόφασης/2014)	310.672 €
3. Καταλογιζόμενο ποσό (Απόφασης/2014)	1.800 €
Πρόστιμο συνολικού ποσού	3.358.452 €

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

Σημείωση: 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).