



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 03/12/ 2018

Αριθμός Απόφασης 4861

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **03/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην επί της οδού, κατά:

- Της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008

-Της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009

-Της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, την από 06-04-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ-ΕΛΠ που αφορούσε την επιχείρηση "..... - ΑΦΜ, '.....', με έδρα στον, επί της οδού, σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει, για την χρήση 2008 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 50.000,00€, για την χρήση 2009 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 50.100,00€ και για την χρήση 2010 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 10.000,00€, προς την ατομική επιχείρηση '....., ΑΦΜ, αρμοδιότητας της.

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12-2008, 01/01 -31/12-2009 & 01/01 -31/12-20010 με την υπ' αριθ./09-05-2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το σημείωμα του Ν. 3888/2010, για τα οικ. έτη 2009 &2010.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ-ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 17-04-2018 στον του ως διαχειριστή της επιχείρησης, το με υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 29-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/1992), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις ΚΒΣ:

-Την υπ' αριθμ...../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 10.000,00€(50.000,00€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά ως προς το πρόσωπο Τ.Π.-Δ.Α. για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, τα α) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2008 καθαρής αξίας 10.700,00€, β) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2008 καθαρής αξίας 8.800,00€, γ) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2008 καθαρής αξίας 7.600,00€, δ) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2008 καθαρής αξίας 12.400,00€ & ε) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2008 καθαρής αξίας 10.500,00€, από την επιχείρηση - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 & 18§§1, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ...../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 10.020,00€(50.100,00€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά ως προς το πρόσωπο Τ.Π.-Δ.Α. για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, τα α) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2009 καθαρής αξίας 12.000,00€, β) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2009 καθαρής αξίας 7.500,00€, γ) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2009 καθαρής αξίας 11.0000,00€, δ) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2009 καθαρής αξίας 11.100,00€ & ε) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2009 καθαρής αξίας 8.500,00€, από την επιχείρηση - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 & 18§§1, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις

διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ...../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 20.000,00€(100.000,00€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τρία (3) εικονικά ως προς το πρόσωπο Τ.Π.-Δ.Α. για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, τα α) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2010 καθαρής αξίας 30.000,00€, β) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2010 καθαρής αξίας 35.000,00€ & γ) Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2010 καθαρής αξίας 35.000,00€, από την επιχείρηση - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1 & 18§§1,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις κρινόμενες χρήσεις.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις

φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει

αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμφηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ **1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ **1426/2000**).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ λόγω αρμοδιότητας, με την από 06-04-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ-ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία αφορούσε τις χρήσεις 2008,2009, που είχαν περαιωθεί με το σημείωμα του Ν. 3888/2010, οι χρήσεις 2008 & 2009 και την χρήση 2010 που ήταν ανέλεγκτη.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2008 στις 31-12-2019, για την χρήση 2009 στις 31-12-2020 και για την χρήση 2010 στις 31-12-2021 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για τις κρινόμενες πράξεις, χρήσεως 2008,2009 & 2010 απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, 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). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα προσκομίζει στοιχεία, προκειμένου τα φορολογικά στοιχεία να χαρακτηριστούν εικονικά ως προς το

πρόσωπο του εκδότη.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποιήσεώς 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 προκειμένη περίπτωση, στην από 06-04-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ-ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την εκδότρια επιχείρηση, με ΑΦΜ, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«..... Ο έλεγχος, αφού πρώτα συνέλλεξε και στη συνέχεια συνεκτίμησε όλα τα πρόσφορα και αναγκαία στοιχεία, όπως δελτία πληροφοριών, εκθέσεις ελέγχου άλλων υπηρεσιών ΔΟΥ. ΣΔΟΕ κλπ. καταθέσεις μαρτύρων, στοιχεία τραπεζών και όλα τα σχετικά δεδομένα που τέθηκαν υπόψη του, απόρροια εκτεταμένων ερευνών, προέκυψαν τα παρακάτω:

1. Το μεγαλύτερο μέρος (98% και πλέον) των αγορών της επιχείρησης «..... -ΑΦΜ» στις χρήσεις 2003 έως και 2011 κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους. Εφόσον το 98% και πλέον των αγορών της ανωτέρω επιχείρησης κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ συνάγεται το συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα κατασκευής και πώλησης εμπορευμάτων και προϊόντων. Στις περιπτώσεις δε που δεν είχε τη δυνατότητα να λάβει περισσότερα εικονικά φορολογικά στοιχεία και στην προσπάθεια της να μην προκαλεί φορολογικά, εμφάνιζε ποσά ανύπαρκτων· αγορών-δαπανών, χωρίς παραστατικά.

2. Η μη ανταπόκριση της επιχείρησης στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, παρεμπόδιζε την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων (έλεγχος διακίνησης, αποθεμάτων, ταμείου κλπ) με σκοπό την παραπλάνηση της φορολογικής αρχής, γεγονός που συνηγορεί στο ότι η επιχείρηση δεν επιθυμούσε την αποκάλυψη της

εικονικότητας των συναλλαγών της.

3. Σε πολλές περιπτώσεις η επιχείρηση εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000.00€, προκειμένου να εξοφληθούν με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1/5/2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.2992/2002 (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή).

4. Σε πολλές περιπτώσεις που ελέγχθηκαν τραπεζικοί λογαριασμοί βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, οι πληρωμές δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα σε πλείστες περιπτώσεις αφού η ίδια η επιχείρηση κατέθετε ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια την επιχείρηση (ανακύκλωση χρημάτων). Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας.

5. Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης δήλωσαν από μόνοι τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών, του άρθρου 12 ν.3888/2010.

6. Η φήμη της επιχείρησης στην ελληνική αγορά, η οποία λειτουργούσε από ετών αρχικά με την μορφή Ο.Ε. ήταν κυρίως στον τομέα της επισκευής-διασκευής οχημάτων - διατηρώντας συνεργείο στην περιοχή του Εύοσμου Θεσσαλονίκης. Σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση των αγαθών συνάδει με τη δραστηριότητα της, η επιχείρηση δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της και τούτο γιατί αυτές ήταν κατά κύριο λόγο εικονικές-ανύπαρκτες.

Κάθε άλλη δραστηριότητα που προκύπτει από τα φορολογικά και λοιπά στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος και δεν είναι συμβατή με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί, όπως π.χ. η κατασκευή τεχνικών έργων, η κατασκευή δαπέδων και τοποθέτηση πλακιδίων, διαμόρφωση εκθεσιακού χώρου, τοποθέτηση γυψοσανίδων, ανακατασκευή και διαμόρφωση εκθεσιακών χώρων και εργασίες αποκατάστασης τοίχων και βαφής, ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις, χρονική συντήρηση τυροκομικής μονάδας, καθαριότητα Ολυμπιακών εγκαταστάσεων κλπ, διότι αυτές οι κατασκευές δεν ήταν συναφείς με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης αφού δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών.

7. Η επιχείρηση φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση βαίνει μειούμενο. Συγκεκριμένα διαπιστώνεται ότι σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται τα ακαθάριστα έσοδα, αυξάνονται αισθητά. Το προσωπικό που απασχολούσε η επιχείρηση σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ
	2003	2004	2005	2006	2007
ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	9.883.374,00	22.449.795,26	16.404.567,16	20.593.766,01	29.421.752,60
	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	
	2008	2009	2010	2011	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	19	5	0	0	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	27.129.359,68	22,086.305,39	14.278.330,40	8.204.954,57	

8. Από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση', είναι οικονομικά εύρωστες επιχειρήσεις. Υπάρχουν επιχειρήσεις που ασχολούνται με τον κατασκευαστικό κλάδο, όπως επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες ή κατασκευάζουν τεχνικά έργα ή πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, οι οποίες μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκουν τη μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις την τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος της ΔΟΥ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ έκρινε όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης '''' στις χρήσεις 2003 έως και 2011, είναι **εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.....»**

- Με την από 29-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ(εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992)της Δ.Ο.Υ. Α΄ΛΑΡΙΣΑΣ, για την λήπτρια επιχείρηση με ΑΦΜ, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«..... Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. τα παρακάτω:

Το θεωρημένο βιβλίο εισερχομένων οχημάτων με αρ πράξης θεώρησης/1 1-09-2002 ΔΟΥ Γ΄ Λάρισας, χειρόγραφο αναλυτικό ημερολόγιο διαφόρων πράξεων με «αρ. πράξης θεώρησης

...../2006 ΔΟΥ Γ' Λάρισας που αφορά τις χρήσεις 2008 και 2009 (σελ. 11-35) χειρόγραφο αναλυτικό ημερολόγιο ταμείου με αρ. πράξης θεώρησης/2002 ΔΟΥ Γ' Λάρισας που αφορά τις χρήσεις 2008 και 2009 (σελ. 21-49) χειρόγραφο αναλυτικό ημερολόγιο ταμείου με αρ. πράξης θεώρησης/2009 ΔΟΥ Γ' Λάρισας που αφορά το υπόλοιπο της χρήσης 2009 το μηχανογραφημένο ισοζύγιο λογαριασμών γενικού-αναλυτικών καθολικών με αρ. πράξης θεώρησης/2010 ΔΟΥ Γ' Λάρισας (σελ. 1-150) και το μηχανογραφημένο ισοζύγιο λογαριασμών γενικού-αναλυτικών καθολικών με αρ. πράξης θεώρησης/2010 ΔΟΥ Γ' Λάρισας (σελ.151-222) που αφορά τη χρήση 2010. Τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 (έντυπα Ε5 και Ε3) καθώς και τις περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011. Τέλος, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης που έλαβε στις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.

Για την χρήση 2008 η προσφεύγουσα έλαβε πέντε (5) τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€ από την επιχείρηση Συγκεκριμένα έλαβε το υπ' αριθμ./2008 Τ.Π.-Δ.Α. καθαρής αξίας 10.700.00€ πλέον ΦΠΑ 19%, το υπ' αριθμ./2008 Τ.Π.-Δ.Α. καθαρής αξίας 8.800,00€ πλέον ΦΠΑ 19%, το υπ' αριθμ./2008 Τ.Π.-Δ.Α. καθαρής αξίας 7.600.00€ πλέον ΦΠΑ 19%, το υπ' αριθμ./2008 Τ.Π.-Δ.Α. καθαρής αξίας 12.400.00€ πλέον ΦΠΑ 19% και το υπ' αριθμ./2008 Τ.Π.-Δ.Α. καθαρής αξίας 10.500.00€ πλέον ΦΠΑ 19%.

Τα ανωτέρω τιμολόγια αφορούν την αγορά εξαρτημάτων που είναι απαραίτητα για την λειτουργία των μηχανημάτων την πώληση των οποίων αναλάμβανε η προσφεύγουσα. Τα ανωτέρω τιμολόγια είναι αθεώρητα βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/2-6-2008. Τα ανωτέρω στοιχεία είναι τιμολόγια-δελτία αποστολής αλλά δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο όπως θα έπρεπε ούτε προσκομίζεται στον έλεγχο κάποιο άλλο σχετικό συνοδευτικό στοιχείο αναφορικά με τον τρόπο αποστολής. Όσον αφορά την πληρωμή των ανωτέρω τιμολογίων, η προσφεύγουσα προσκόμισε ισόποσες των τιμολογίων αποδείξεις είσπραξης της επιχείρησης επικαλούμενη ότι οι εξοφλήσεις έγιναν τοις μετρητοίς.

Για την τεκμηρίωση της πραγματοποίησης των ανωτέρω συναλλαγών η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο το υπ' αριθμ./2009 Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός μεταχειρισμένου φορτωτή μάρκας με αρ. πλαισίου έναντι 70.000.00€ πλέον ΦΠΑ 19% ήτοι συνολικής αξίας 83.300.00€. Η πώληση του ανωτέρω μεταχειρισμένου φορτωτή έγινε στον δήμο του Νομού και η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο την σχετική σύμβαση προμήθειας καθώς και άλλα έγγραφα (πρακτικό οικονομικής αξιολόγησης προσφορών ανακοίνωση ανάθεσης προμήθειας κ.α.) από τα οποία προκύπτει ότι όντως πραγματοποιήθηκε η ανωτέρω πώληση. Το συγκεκριμένο όχημα το είχε αγοράσει η προσφεύγουσα επιχείρηση από την Ολλανδία, σύμφωνα με το σχετικό τιμολόγιο αγοράς που τους προσκόμισε, χωρίς όμως τα απαραίτητα εξαρτήματα (κουβάς και δαγκάνα). Αυτό προκύπτει και από την ηλεκτρονική αλληλογραφία (email) που τους προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση με την ολλανδική επιχείρηση πριν την αγορά του φορτωτή. Συνεπώς, φαίνεται ότι ο φορτωτής αγοράσθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση χωρίς τα

σχετικά εξαρτήματα (κουβάς- δαγκάνα) και στη συνέχεια πουλήθηκε στον Δήμο μαζί με αυτά. Αυτό προκύπτει και από τη βεβαίωση της Δημοτικής ενότητας στην οποία αναφέρεται ότι ο φορτωτής έφερε κουβά και δαγκάνα όταν παραδόθηκε. Από τα ανωτέρω) συνάγεται ότι όντως η πώληση του φορτωτή έχει πραγματοποιηθεί και ότι τα εξαρτήματα (κουβάς- δαγκάνα) ήταν απαραίτητα για να παραδοθεί έτσι όπως όριζε η σύμβαση με τον ανωτέρω Δήμο. Τα παραστατικά που σχετίζονται με την αγορά των συγκεκριμένων εξαρτημάτων είναι τα υπ' αριθμ./2008/2008 και/2008 εκδόσεις της επιχείρησης

Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε επίσης το υπ' αριθμ./2008 Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός μεταχειρισμένου ισοπεδωτή γαιών (γκρέιντερ) μάρκας έναντι ποσού 63.900.006 πλέον ΦΠΑ 19% ήτοι συνολικής αξίας 76.041,00€. Η πώληση του ανωτέρω ισοπεδωτή γαιών έγινε στο Δήμο και η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο τη σχετική σύμβαση προμήθειας καθώς και τη σχετική εγγυητική επιστολή που είχε δοθεί.

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο ισοπεδωτής γαιών είχε αγορασθεί από το εξωτερικό χωρίς τα απαραίτητα εξαρτήματα (μαχαίρι-ripper). Για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών προσκόμισε στον έλεγχο τη σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που είχε με την εταιρία που αγόρασε τον ισοπεδωτή γαιών καθώς και φωτογραφίες στις οποίες φαίνεται ότι δεν υπάρχουν τα συγκεκριμένα εξαρτήματα. Επιπλέον η προσφεύγουσα προσκόμισε βεβαίωση του Δήμου στην οποία αναφέρεται ότι ο ισοπεδωτής γαιών που προμηθεύτηκε ο Δήμος είχε ενσωματωμένο σύστημα προώθησης με μαχαίρι (λεπίδα) και ripper. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όντως η πώληση του ισοπεδωτή γαιών έχει πραγματοποιηθεί και ότι τα εξαρτήματα (μαχαίρι-ripper) ήταν απαραίτητα για να παραδοθεί έτσι όπως όριζε η σύμβαση με το Δήμο Το παραστατικό που σχετίζεται με την αγορά των συγκεκριμένων εξαρτημάτων είναι το υπ' αριθμ./2008 Τιμολόγιο πώλησης- Δελτίο Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης

Τέλος η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε το υπ' αριθμ./2014 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός μηχανήματος έργου μάρκας καθαρής αξίας 6.504.00€ πλέον ΦΠΑ 23% ήτοι συνολικής αξίας 7.999,92€. Η πώληση έγινε σε ιδιώτη και προσκομίστηκε αντίγραφο πληρωμής της σχετικής επιταγής. Το συγκεκριμένο όχημα είχε αγοραστεί από το εξωτερικό (Γερμανία) όπως προκύπτει και από το σχετικό τιμολόγιο αγοράς. Επιπλέον προσκομίστηκε η σχετική άδεια και έγγραφο μεταφοράς του ανωτέρω οχήματος. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, στο μηχανήμα αυτό τοποθετήθηκε μία αντλία υδραυλικών για σάρωθρο η οποία δεν υπήρχε κατά την εισαγωγή του. Αυτό προκύπτει από σχετικό έγγραφο τεχνικών προδιαγραφών που προσκομίστηκε στον έλεγχο. Το παραστατικό που σχετίζεται με την αγορά του συγκεκριμένου εξαρτήματος είναι το υπ' αριθμ./2008 Τιμολόγιο πώλησης- Δελτίο Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης Στο τιμολόγιο αυτό περιλαμβάνεται και ένα μαχαίρι εκχιονιστικό για το οποίο χρησιμοποιήθηκε σε άλλο όχημα που πούλησε η προσφεύγουσα (τιμ./2010) και αναλύεται παρακάτω στη χρήση 2009. Συνεπώς από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όντως η πώληση του μηχανήματος έχει πραγματοποιηθεί και ότι το εξάρτημα (αντλία υδραυλικών για σάρωθρο) ήταν απαραίτητο για την πραγματοποίηση της

πώλησης.

Για την χρήση 2009 η προσφεύγουσα έλαβε πέντε (5) τιμολόγια πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 50.100,00€ από την επιχείρηση Συγκεκριμένα έλαβε το υπ' αριθμ./2009 Τ.Π. καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%. το υπ' αριθμ./2009 Τ.Π. καθαρής αξίας 7.500,00€ πλέον ΦΠΑ 19%. το υπ' αριθμ./2009 Τ.Π. καθαρής αξίας 11000.00€ πλέον ΦΠΑ 19% το υπ' αριθμ./2009 Τ.Π. καθαρής αξίας 11.100.006 πλέον ΦΠΑ 19% και το υπ' αριθμ./2009 Τ.Π. καθαρής αξίας 8.500,00€ πλέον ΦΠΑ 19%.

Τα ανωτέρω τιμολόγια αφορούν την αγορά (και κατασκευή) εξαρτημάτων που είναι απαραίτητα για την λειτουργία των μηχανημάτων την πώληση των οποίων αναλάμβανε η προσφεύγουσα. Τα ανωτέρα τιμολόγια είναι αθεώρητα βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ.1083/2.6.2008. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, τα ανωτέρω στοιχεία είναι τιμολόγια πώλησης και για το κάθε ένα υπάρχει το αντίστοιχο δελτίο αποστολής στα οποία όμως δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο όπως θα έπρεπε ούτε προσκομίζεται στον έλεγχο κάποιο άλλο σχετικό συνοδευτικό στοιχείο αναφορικά με τον τρόπο αποστολής. Όσον αφορά την πληρωμή των ανωτέρω τιμολογίων, η προσφεύγουσα προσκόμισε ισόποσες των τιμολογίων αποδείξεις είσπραξης της επιχείρησης επικαλούμενος ότι οι εξοφλήσεις έγιναν τοις μετρητοίς.

Για την τεκμηρίωση της πραγματοποίησης των ανωτέρω συναλλαγών η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο το υπ'αριθμ...../2009 Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός μεταχειρισμένου μηχανήματος διαμόρφωσης γαιών (γκρέιντερ) μάρκας με αρ. πλαισίου καθαρής αξίας 75.000.00€ πλέον ΦΠΑ 19% ήτοι συνολικής αξίας 89.250,00€. Η πώληση του ανωτέρω μεταχειρισμένου φορτωτή έγινε στον δήμο και η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο την σχετική σύμβαση προμήθειας από την οποία προκύπτει ότι όντως πραγματοποιήθηκε η ανωτέρω πώληση. Το συγκεκριμένο όχημα το είχε αγοράσει η προσφεύγουσα επιχείρηση από τις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής όπως προκύπτει από το σχετικό τιμολόγιο αγοράς καθώς και από την σχετική διασάφηση εισαγωγής. Το συγκεκριμένο μηχάνημα αγοράστηκε χωρίς τα απαραίτητα εξαρτήματα (μαχαίρι και ripper), σύμφωνα με σχετική βεβαίωση της πωλήτριας Αμερικάνικης εταιρίας, ενώ στη συνέχεια πουλήθηκε στο δήμο μαζί με αυτά. Αυτό προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του Δήμου στην οποία αναφέρεται ότι το μηχάνημα ισοπέδωσης γαιών (Γκρέιντερ) παραδόθηκε μαζί με τα σχετικά εξαρτήματα (μαχαίρι και ripper). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όντως η πώληση του γκρέιντερ έχει πραγματοποιηθεί και ότι τα εξαρτήματα (μαχαίρι και ripper) ήταν απαραίτητα για να παραδοθεί έτσι όπως όριζε η σύμβαση με τον ανωτέρω Δήμο. Τα παραστατικά που σχετίζονται με την αγορά των συγκεκριμένων εξαρτημάτων είναι το υπ' αριθμ./2009 Τιμολόγιο Πώλησης και το υπ' αριθμ./2009 δελτίο αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης

Επίσης, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο το υπ' αριθμ./2010 Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός διαμορφωτή γαιών (γκρέιντερ) μάρκας με αρ. πλαισίου καθαρής αξίας 109.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19% ήτοι συνολι-

κής αξίας 129.710,00€. Η πώληση του ανωτέρω γκρέιντερ έγινε στον δήμο και η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο την σχετική σύμβαση προμήθειας από την οποία προκύπτει ότι όντως πραγματοποιήθηκε η ανωτέρω πώληση. Το συγκεκριμένο μηχάνημα αγοράστηκε χωρίς τα απαραίτητα εξαρτήματα (μαχαίρι και ripper), σύμφωνα με την σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία (email) που είχε η προσφεύγουσα επιχείρηση με την πωλήτρια αλλοδαπή επιχείρηση πριν από την αγορά του μηχανήματος, ενώ στη συνέχεια πουλήθηκε στο δήμο μαζί με αυτά. Από τα ανώτερο συνάγεται ότι όντως η πώληση του γκρέιντερ έχει πραγματοποιηθεί και ότι τα εξαρτήματα (μαχαίρι και ripper) ήταν απαραίτητα για να παραδοθεί έτσι όπως όριζε η σύμβαση με τον ανωτέρω Δήμο. Τα παραστατικά που σχετίζονται με την αγορά των συγκεκριμένων εξαρτημάτων είναι το υπ' αριθμ./2009 Τιμολόγιο Πώλησης και το υπ' αριθμ./2009 δελτίο αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης

Επιπλέον, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο το υπ' αριθμ./2010 Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός μεταχειρισμένου διαμορφωτή γαιών (γκρέιντερ) μάρκας τύπου με αρ. πλαισίου καθαρής αξίας 105.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19% ήτοι συνολικής αξίας 124.950,00€. Η πώληση του ανωτέρω γκρέιντερ έγινε στον δήμο Διδυμοτείχου και η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο την σχετική εργολαβική σύμβαση από την οποία προκύπτει ότι όντως πραγματοποιήθηκε η ανωτέρω πώληση. Το συγκεκριμένο όχημα το είχε αγοράσει η προσφεύγουσα επιχείρηση από την Κίνα όπως προκύπτει από το σχετικό τιμολόγιο αγοράς καθώς και από την σχετική διασάφηση εισαγωγής. Το συγκεκριμένο μηχάνημα αγοράστηκε χωρίς τα απαραίτητα εξαρτήματα (μαχαίρι και ripper), σύμφωνα με σχετική βεβαίωση της πωλήτριας Κινεζικής εταιρίας, ενώ στη συνέχεια πουλήθηκε στο δήμο μαζί με αυτά. Αυτό προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του Δήμου στην οποία αναφέρεται ότι το μηχάνημα ισοπέδωσης γαιών (Γκρέιντερ) παραδόθηκε μαζί με τα σχετικά εξαρτήματα (μαχαίρι και ripper). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όντως η πώληση του γκρέιντερ έχει πραγματοποιηθεί και ότι τα εξαρτήματα (μαχαίρι και ripper) ήταν απαραίτητα για να παραδοθεί έτσι όπως όριζε η σύμβαση με τον ανωτέρω Δήμο. Τα παραστατικά που σχετίζονται με την αγορά των συγκεκριμένων εξαρτημάτων είναι το υπ' αριθμ./2009 τιμολόγιο πώλησης και το υπ' αριθμ./2009 δελτίο αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης

Επίσης, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο το υπ' αριθμ./2010 Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός μεταχειρισμένου μηχανήματος έργου μάρκας με μαχαίρι εκχιονισμού και αλατοδιανομέα καθώς και το υπ' αριθμ./2011 Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός τράκτορα μάρκας και επικαθήμενο με αρ. κυκλοφορίας Τόσο για το μηχάνημα έργου μάρκας όσο και για τον τράκτορα μάρκας και το επικαθήμενο με αρ. κυκλοφορίας προσκομίστηκαν τα σχετικά τιμολόγια αγοράς καθώς και το σχετικό έγγραφο εκτελωνισμού του τράκτορα. Η πώληση του ανωτέρω έγινε σε ιδιώτες και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι όντως τα ανωτέρα οχήματα ανήκουν μετά την πώληση σε αυτούς. Επίσης στον

έλεγχο προσκομίστηκαν και τα σχετικά καταθετήρια για την εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων. Συνεπώς, συνάγεται ότι όντως οι συγκεκριμένες πουλήσεις πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, πριν από την πώληση του μηχανήματος μάρκας απαιτήθηκε η αγορά εξαρτημάτων (εκχιονιστικό μαχαίρι και αλατοδιανομέας) από την επιχείρηση Τα παραστατικά που σχετίζονται με αυτήν την συναλλαγή είναι το υπ' αριθμ. /2009 Τιμολόγιο πώλησης καθώς και το υπ' αριθμ. /2008 Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής εκδόσεως Επίσης, πριν από την πώληση του τράκτορα μάρκας και το επικαθήμενο με αρ. κυκλοφορίας απαιτήθηκε η κατασκευή του πατώματος της καρότσας. Το παραστατικό που σχετίζεται με αυτήν την συναλλαγή είναι το υπ' αριθμ. /2009 τιμολόγιο πώλησης εκδόσεως της επιχείρησης

Για την χρήση 2010 η προσφεύγουσα έλαβε τρία (3) τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00€ από την επιχείρηση Συγκεκριμένα έλαβε το υπ' αριθμ. /2010 Σειρά Α' Τ.Π.-Δ.Α καθαρής αξίας 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% το υπ' αριθμ. /2010 Σειρά Α Τ.Π.-Δ.Α καθαρής αξίας 35.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% και το υπ' αριθμ. /2010 Σειρά Α' Τ.Π.-Δ.Α καθαρής αξίας 35.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23%.

Τα ανωτέρω τιμολόγια αφορούν την κατασκευή και τοποθέτηση καινούριας υπερκατασκευής απορριμματοφόρου τύπου πρέσας με μηχανισμό ανύψωσης κάδων απορριμμάτων στο πλαίσιο φορτηγού μάρκας Το κάθε ένα από τα τρία τιμολόγια αφορά την υπερκατασκευή του καθενός από τα τρία απορριμματοφόρα την πώληση των οποίων είχε αναλάβει η προσφεύγουσα επιχείρηση προς το Δήμο Τα ανωτέρω τιμολόγια είναι αθεώρητα βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/2.6.2008. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, τα ανωτέρω) στοιχεία είναι τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής και αναφέρεται ως τόπος αποστολής η έδρα της επιχείρησης και ως τόπος παράδοσης η έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης. Όσον αφορά την πληρωμή των ανωτέρω τιμολογίων, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα κάτωθι:

Κατάθεση μετρητών στην τράπεζα ύψους 40.000,00€ της προσφεύγουσας επιχείρησης προς την επιχείρηση στις 17/06//2010 με την αιτιολογία «προκαταβολή αγορών 3 υπερκατασκευών απορριμματοφόρων καινούριων»

Κατάθεση μετρητών στην τράπεζα ύψους 20.000,00€ της προσφεύγουσας επιχείρησης προς την επιχείρηση στις 02/07//2010 με την αιτιολογία «κατασκευή απορριμματοφόρων»

Κατάθεση μετρητών στην τράπεζα ύψους 10.000,00€ της προσφεύγουσας επιχείρησης προς την επιχείρηση στις 31/08/2010 με την αιτιολογία «.....»

Κατάθεση μετρητών στην τράπεζα ύψους 4.000,00€ της προσφεύγουσας

επιχείρησης προς την επιχείρηση ΣΤΙΣ
16/09/2011 με την αιτιολογία «.....»

Κατάθεση μετρητών στην τράπεζα ύψους 2.300.006 της προσφεύγουσας επιχείρη-
σης προς την επιχείρηση ΣΤΙΣ
31/08/2012 με την αιτιολογία «.....»

Απόδειξη είσπραξης Νο.... της επιχείρησης ποσού 10.905,00€ με
ημερομηνία 15/01/2013.

Απόδειξη είσπραξης Νο.... της επιχείρησης ποσού 20.000,00€ με
ημερομηνία 25/01/2013.

Απόδειξη είσπραξης Νο.... της επιχείρησης ποσού 16.000,00€ με
ημερομηνία 20/02/2013.

Για την τεκμηρίωση της πραγματοποίησης των αναφέρω συναλλαγών η προσφεύγουσας επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο το υπ' αριθμ. /2010 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός καινούριου φορτηγού απορριμματοφόρου μάρκας με αρ. πλαισίου καθαρής αξίας 96.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ήτοι συνολικής αξίας 118.080,00€ το υπ' αριθμ. /2010 δελτίο αποστολής- τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός καινούριου φορτηγού απορριμματοφόρου μάρκας με αρ. πλαισίου καθαρής αξίας 134.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ήτοι συνολικής αξίας 164.820,00€ και το υπ' αριθμ. /2010 δελτίο αποστολής- τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται η πώληση ενός καινούριου φορτηγού απορριμματοφόρου μάρκας με αρ. πλαισίου καθαρής αξίας 134.000,00 πλέον ΦΠΑ 23% ήτοι συνολικής αξίας 164.820,00€. Η πώληση των ανωτέρω απορριμματοφόρων έγινε στον δήμο και η προσφεύγουσας προσκόμισε στον έλεγχο την σχετική ανακοίνωση κατακύρωση ανάθεσης, την σύμβαση προμήθειας καθώς και το πρωτόκολλο οριστικής παραλαβής του Δήμου από τα οποία προκύπτει ότι όντως πραγματοποιήθη-
καν οι ανωτέρω πωλήσεις των απορριμματοφόρων. Τα συγκεκριμένα φορτηγά τα είχε αγοράσει η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση ΑΦΜ:.....
όπως προκύπτει από τα σχετικά τιμολόγια πώλησης της ανωτέρω επιχείρησης. Αγοράστηκαν καινούρια από την προσφεύγουσα επιχείρηση και για να μπορέσουν να παραδοθούν ως απορριμματοφόρα στον Δήμο, έτσι ότι όριζε η σχετική σύμβαση προμήθειας των ανωτέρω, θα έπρεπε υποχρεω-
τικά να γίνει η απαραίτητη κατασκευή. Συνεπώς από τα ανωτέρω φαίνεται ότι η συναλλαγή της προσφεύ-
γουσας επιχείρησης με το Δήμο αναφορικά με την παράδοση των τριών απορριμματοφόρων,
έχει πραγματοποιηθεί και ότι τα οχήματα που αγοράστηκαν ως φορτηγά έπρεπε σίγουρα να υποστούν
στην σχετική κατασκευή ώστε να παραδοθούν ως απορριμματοφόρα.

Τα παραστατικά που σχετίζονται με την κατασκευή των απορριμματοφόρων είναι το υπ' αριθμ.
..... /2010 Σειρά Α Τ.Π.-Δ.Α καθαρής αξίας 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23%, το υπ' αριθμ. /2010
Σειρά Α' Τ.Π.-Δ.Α καθαρής αξίας 35.000,00 πλέον ΦΠΑ 23% και το υπ' αριθμ. /2010 Σειρά Α'

Τ.Π.-Δ.Α καθαρής αξίας 35.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23%, όλα εκδόσεως της

- Συνοψίζοντας και έχοντας λάβει υπόψη την από 6/4/2017 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ-ΚΦΛΣ-ΕΛΠ» της ΔΟΥ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.», καθώς και όλα τα στοιχεία που τους προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση, η Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ εξέδωσε το πόρισμα της, από το οποίο προκύπτει τα εξής:

« α) Μία από τις κύριες δραστηριότητες της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι η αγορά μηχανημάτων έργων και γενικότερα οχημάτων με σκοπό την μεταπώληση τους. Πριν την πώληση τους και όπου απαιτείται προβαίνει σε μετατροπές/κατασκευές των οχημάτων για τις οποίες όμως δεν έχει τη δυνατότητα η ίδια και συνεπώς τις αναθέτει σε άλλους.

β) Όλα τα τιμολόγια που έχει λάβει από την επιχείρηση αφορούν είτε αγορά εξαρτημάτων είτε κατασκευή/μετατροπή των οχημάτων που πουλά.

γ) Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων καθώς και των λοιπών εγγράφων που τους προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση προέκυψε ότι τόσο οι αγορές των οχημάτων όσο και η πώληση τους έχουν όντως πραγματοποιηθεί. Οι περισσότερες συναλλαγές που περιγράφονται ανωτέρω αφορούν μηχανήματα/οχήματα που πουλήθηκαν σε δήμους γεγονός που ενισχύει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών (αγορά εξαρτημάτων μετατροπή/κατασκευή οχημάτων) εφόσον χωρίς αυτές δεν θα ήταν εφικτή η παράδοση των ανωτέρω) οχημάτων στους προαναφερόμενους δήμους.

δ) Επίσης για όλες τις ανωτέρω πωλήσεις διαπιστώθηκε ότι όντως οι αγορές εξαρτημάτων ή οι μετατροπές/κατασκευές των οχημάτων ήταν απαραίτητες πριν την πώληση των οχημάτων και συνεπώς πραγματοποιήθηκαν. Επιπλέον, από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων δεν προκύπτουν αγορές των συγκεκριμένων εξαρτημάτων, που τοποθετήθηκαν στα μηχανήματα/οχήματα που περιγράφονται ανωτέρω, από άλλες επιχειρήσεις.

ε) Από τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση στη χρήση 2008, 2009 και 2010 δεν μπόρεσε να τεκμηριωθεί ούτε ο τρόπος αποστολής, ούτε ο τρόπος εξόφλησής τους. Για τις εξοφλήσεις, όπως έχει ήδη αναφερθεί, στις χρήσεις 2008 και 2009 υπάρχουν μόνο ισόποσες των τιμολογίων αποδείξεις είσπραξης ενώ στη χρήση 2010 υπάρχουν και τραπεζικές καταθέσεις οι οποίες όμως υπολείπονται του συνολικού τιμήματος που στη χρήση 2010 ανέρχεται σε 100.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ήτοι 123.000,00€.

Επειδή, προσκομίστηκαν απλές αποδείξεις είσπραξης ενώ η προσφεύγουσα επιχείρηση γνώριζε ότι ήταν υποχρεωμένη να καταθέσει το ποσό σε τραπεζικό λογαριασμό τόσο για την απόδειξη της συναλλαγής όσο και για την έκπτωση των συγκεκριμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Εξάλλου και στην έκθεση της ΔΟΥ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναφέρεται ότι σε πολλές περιπτώσεις που ελέγχθηκαν τραπεζικοί λογαριασμοί βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, οι πληρωμές δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα σε πλείστες περιπτώσεις αφού η ίδια η επιχείρηση κατέθετε ποσά για

λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια (ανακύκλωση χρημάτων). Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας.

Συνεπώς, ο έλεγχος, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι: Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, με την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται σε αυτά είναι υπαρκτές, αλλά τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από τρίτο πρόσωπο και όχι από τον φερόμενο ως εκδότη των παραστατικών αυτών..... »

έτσι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς ο εκδότης εμφανίζεται φορολογικά συνεπής τις κρίνόμενες χρήσεις 2007, 2008 & 2009 είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06-04-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ-ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και στην από 29-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. Α΄ΛΑΡΙΣΑΣ, επί της οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./03-07-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ΄ του ν.4337/2015: 50.000,00€ X 20% =10.000,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ΄ του ν.4337/2015: 50.100,00€ X 20% =10.020,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ΄ του ν.4337/2015: 100.000,00€ X 20% =20.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 .