



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 14/06/2019

Αριθμ. Αποφ.: 1589

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή

προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στα επί της οδού , με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΡΓΑΛΕΙΟΜΗΧΑΝΩΝ», κατά: **α)** της με αριθ/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, **β)** Της με αριθμό πράξης/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01.01.2007 – 31.12.2007), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας «.....» 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:

- Με τη με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **55.200,00€** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 - 31/12/2007, λόγω έκδοσης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ....., στη χρήση 2007, ως προς την αξία, συνολικής καθαρής αξίας 468.000,00€ πλέον ΦΠΑ 88.920,00€, ήτοι συνολικής αξίας 556.920,00€, όπου η εικονική αξία προσδιορίζεται στο ποσό των **138.000,00€**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου, ήτοι σύνολο **138.000,00€** χ 40% = 55.200,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3περ. β' Ν.4337/2015.
- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01. 01.2007 – 31.12.2007) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, φόρος εισοδήματος ύψους 106.618,55 ευρώ, πρόσθετοι φόροι ύψους 100.008,20 ευρώ πλέον, **ήτοι συνολικό ποσό 206.626,75 ευρώ**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της επιχείρησης του ως ανακριβών συνεπεία της έκδοσης του ανωτέρω εικονικού φορολογικού στοιχείου .

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, δυνάμει της από 28/12/2018 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Ν.2238/1994 και της από 28/12/2018 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ Θεσσαλονίκης, που συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με/2017 εντολής ελέγχου της ίδιας ως άνω Προϊσταμένης.

ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του ελέγχου ήταν η από 31/08/2015 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΘΡΑΚΗΣ, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι εκδότης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, στη χρήση 2007, ως προς την αξία, συνολικής καθαρής αξίας 468.000,00€ πλέον ΦΠΑ 88.920,00€, ήτοι συνολικής αξίας 556.920,00€.

Η εν λόγω έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Θεσσαλονίκης, απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ./2015 έγγραφο, **και αποτέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο.**

Ο διενεργηθείς έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, υιοθέτησε πλήρως τα συμπεράσματα του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΘΡΑΚΗΣ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/18-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο και επιβολή πράξεων για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 έως 31.12.2007), δεν υφίστανται νέα στοιχεία και οι δύο προσβαλλόμενες πράξεις, αλλά και οι εκθέσεις ελέγχου επιδόθηκαν στον νόμιμο εκπρόσωπο της στις 21/1/2019 και όχι στις 31/12/2018 τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής.
2. Επικουρικά - Αβάσιμα τα συμπεράσματα του ελέγχου - Μη ορθή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία απόρριψης ισχυρισμών
 - Σχετικά με την έκθεση πραγματογνωμοσύνης
 - Σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία του ταξιδιού του στη που δεν προσκομίστηκαν
 - Σχετικά με την πληρωμή του επίδικου τιμολογίου
 - Σχετικά με τη δυνατότητα εκταμίευσης χρημάτων του

- Σχετικά με την εξόφληση του επίδικου τιμολογίου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. 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. 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.».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/13 : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του ΚΦΔ, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ , προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών , πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 «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, β) [...]».

Κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, «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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ 279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986)

Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/1990).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «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 Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται, όπως από τις ίδιες τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει, είχαν τεθεί στη διάθεση του ΣΔΟΕ όλα τα έγγραφα που ζητήθηκαν, όπως και το επίδικο και φερόμενο ως μερικώς εικονικό τιμολόγιο ήδη από το 2012, ήτοι μέσα στην πενταετία. Μάλιστα το ΣΔΟΕ Ηπείρου σε συνεννόηση με το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας γνώριζε άριστα την υπόθεση λόγω ελέγχου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», οπότε τελούσε σε γνώση της φορολογικής διοίκησης, και άρα και της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων ήδη μέσα στην πενταετία που ορίζει ο νόμος. Μάλιστα, το ΣΔΟΕ Ηπείρου σε πάμπολλα έγγραφά του ήδη από το 2012 ζητούσε έγγραφα λόγω παραγραφής (υπ' αριθ./2012 έγγραφο, ενώ σε όλα τα έγγραφα ζητείται η άμεση συνδρομή των εμπλεκόμενων). Ως εκ τούτου, αφού η όλη υπόθεση τελούσε εν γνώσει της αρμόδιας Δ.Ο.Υ ήδη από το 2012 (μέσα στην πενταετία από το οικονομικό έτος 2008-χρήση 2007), δεν αποτελεί νέο συμπληρωματικό στοιχείο, σύμφωνα και με τις πλέον πρόσφατες αποφάσεις των

Διοικητικών Δικαστηρίων. Ως εκ τούτου, δεν αποτελεί νέο συμπληρωματικό στοιχείο, οπότε και δεν παρατείνεται ο χρόνος παραγραφής από πενταετία σε δεκαετία.

Επειδή το ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΘΡΑΚΗΣ στις 31/12/2013 δεν είχε ολοκληρώσει τον έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης και συνεπώς δεν είχε διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρία, ελλείπει δηλαδή από αυτά η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη των ως άνω παράβασης

Στην προκειμένη περίπτωση από το υπ' αριθμ. πρωτ./2015 έγγραφο, με το οποίο στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η από 31/08/2015 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι εκδότης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, στη χρήση 2007, ως προς την αξία, συνολικής καθαρής αξίας 468.000,00€ πλέον ΦΠΑ 88.920,00€, ήτοι συνολικής αξίας 556.920,00€.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο (περιήλθε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ, μετά την πενταετή παραγραφή) και ο χρόνος δεκαετούς παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2007 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, οι δε προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατ. εφαρμογή των διατάξεων του αρθ.72 §11 του ΚΦΔ εντός του χρόνου της παραγραφής ήτοι την 28/12/2018, με την παραγραφή να συντελούνταν στις 31/12/2018 .

Από τα ανωτέρω προκύπτει πως δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου, πράξεων επιβολής φόρων τελών και εισφορών, προστίμων για τη χρήση 2007 και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση,

δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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 τη νομολογία η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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, είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ./2007 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και

αιτιολογημένο Σε περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.

3. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. (...)». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η συντασσόμενη από το αρμόδιο όργανο της φορολογικής αρχής έκθεση ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και αποτελεί πλήρη απόδειξη ως προς όσα βεβαιώνονται σε αυτήν ότι έγιναν από το δημόσιο όργανο ή ενώπιόν του και τα οποία μπορούν να αμφισβητηθούν μόνο με προσβολή της έκθεσης για πλαστότητα, όμως επιτρέπεται ανταπόδειξη για όσα το ελεγκτικό όργανο διαπίστωσε κατά την άσκηση του ελεγκτικού του έργου αναφορικά με τα ανωτέρω γεγονότα (βλ. ΣτΕ 377/2007). Περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται από τον αρμόδιο ελεγκτή έκθεση ελέγχου, στην οποία καθορίζεται η φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην από 31/8/2015 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΑΣ ΘΡΑΚΗΣ, τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, από την οποία συντάχθηκαν οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου και προέκυψαν οι κρινόμενες πράξεις, αποτυπώνονται αναλυτικά και διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για την περί εικονικότητας κρίση του ελέγχου και τον προσδιορισμό των προστίμων.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της για τη χρήση 2007 ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, ως προς την αξία, συνολικής καθαρής αξίας 468.000,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 88.920,00€, ήτοι συνολικής αξίας 556.920,00€, για εικονική αξία που προσδιορίζεται στο ποσό των 138.000,00€ για τη χρήση 2007.

Το φορολογικό στοιχείο ΤΔΑ Νο...../2007 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ....., είναι εικονικό με την έννοια ότι εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο στο οποίο αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής και θεωρείται ως εικονικό κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.2523/1997. Η κρίση αυτή του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα του Δελτίου Αποστολής - Τιμολογίου που εξέδωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» προς την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ....., στηρίζεται και αποδεικνύεται από τα κάτωθι:

Η Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα ευρήματα που αμφισβητούν το ύψος της συναλλαγής, αποφάνθηκε ότι το κόστος αγοράς της τεμαχιστικής μηχανής εργοστασίου τύπου/..... είναι καθαρής αξίας 110.000,00€.

Δεν βρέθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο δαπανών καταχωρημένο στα τηρούμενα βιβλία της «.....» που να αποδεικνύει το ταξίδι του αντιπροέδρου στην πόλη της στις 29/08/07, όπου υποτίθεται ότι μετέβη για να παραδώσει μετρητά στον, όπως δήλωσε στην ένορκη κατάθεση ο

Ο ομόρρυθμος εταίρος στην με αρ. πρωτ...../2012 Υπεύθυνη Δήλωση αναφέρει ότι έγιναν τρεις καταθέσεις στην από την επιχείρηση «.....» προκειμένου να εξοφληθεί το Νο...../2007 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», σε αντίθεση με αυτά

που αναφέρει στην μαρτυρική κατάθεση του ο

Ο ομόρρυθμος εταίρος στην με αρ. πρωτ. /2015 Υπεύθυνη Δήλωση αναφέρει ότι έγινε κατάθεση στην από τον προκειμένου να εξοφληθεί το Νο...../2007 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», σε αντίθεση με αυτά που αναφέρει στην μαρτυρική κατάθεση του ο

Από τις συνολικές εκταμιεύσεις - αναλήψεις κατά το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (μόλις 25.563,00€) αποδεικνύεται ότι δεν υπήρχε στην κατοχή του το ποσό των 468.000,000, που να επιτρέπει την εκταμίευση των χρημάτων από το ταμείο της επιχείρησης του για την καταβολή των υποτιθέμενων καταθέσεων στο τραπεζικό λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας εταιρείας «.....».

Το σύνολο των τραπεζικών συναλλαγών (τρεις καταθέσεις και η ανάληψη) στις 29-08-2007 πραγματοποιήθηκαν σε μικρό χρονικό διάστημα μόλις έξι λεπτών της ώρας με συμψηφιστικές κινήσεις από τον ίδιο τον ομόρρυθμο εταίρο τον στον τραπεζικό λογαριασμό όψεως της ελεγχόμενης εταιρείας «.....». Να σημειωθεί ότι μετά την πραγματοποίηση των τριών καταθέσεων ακολούθησε άμεσα η ανάληψη του συνολικού ποσού (468.000,00€) από τον

Οι ανωτέρω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο υποκατάστημα (.....) της, που βρίσκεται στην οδό, ενώ η ελεγχόμενη εταιρεία έχει έδρα στην ίδια οδό και συγκεκριμένα, γεγονός που αποδεικνύει ότι οι τραπεζικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από τον ομόρρυθμο εταίρο, ο οποίος ήταν πελάτης στο συγκεκριμένο τραπεζικό κατάστημα, στο οποίο διατηρούσαν τον εταιρικό λογαριασμό όψεως της ελεγχόμενης εταιρείας.

Σχετικά με την έκθεση πραγματογνωμοσύνης η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι θα έπρεπε η εφορία να ελέγξει ποια ακριβώς ήταν η εντολή που δόθηκε στους συγκεκριμένους πραγματογνώμονες και η εντολή τους ήταν να αποφανθούν α) εάν υπάρχει η μηχανή αυτή, β) την επικρατούσα τότε τιμή της και γ) εάν ήταν καινούργια ή παλαιότερη. Οι πραγματογνώμονες αποφάνθηκαν ότι το μηχάνημα υπήρχε, ήταν καινούργιο και ότι επικρατούσα τιμή δεν υπάρχει, καθώς η συγκεκριμένη μηχανή έχει αποσυρθεί, όμως μία αντίστοιχη κοστίζει 110.000 ευρώ, χωρίς ΦΠΑ. Οι πραγματογνώμονες λοιπόν απήντησαν στα ερωτήματα που τους δόθηκαν, όμως α) το κόστος αγοράς που δόθηκε ΔΕΝ αφορά την ίδια αυτή μηχανή αλλά άλλη μηχανή. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το κόστος της άλλης αυτής απροσδιόριστης μηχανής ίσχυε κατά το έτος του ελέγχου, δηλαδή το έτος 2012 και όχι την επίδικη περίοδο του έτους 2007.

Επειδή στην από 28/12/2018 Έκθεση ελέγχου Προστίμου του Ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων, στην οποία ο έλεγχος εκθέτει όλα τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις, μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα εξής:

«Αποσπάσματα της έκθεσης που στοιχειοθετούν την παράβαση παρατίθενται παρακάτω:

.....(4) Επίσης η Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου του Σ.Δ.Ο.Ε. προκειμένου να διερευνήσει την ανωτέρω συναλλαγή και συγκεκριμένα τα μηχανήματα (τεμαχιστική/..... και Συγκολλητική -/.....) που πούλησε η εταιρεία όρισε πραγματογνώμονες. Οι πραγματογνώμονες και, οι οποίοι είναι μηχανολόγοι μηχανικοί και συμπεριλαμβάνονται στους πίνακες πραγματογνωμόνων 2012 του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Λόγω των ειδικών τους γνώσεων αποφάνθηκαν για την ύπαρξη των μηχανημάτων, την επικρατούσα τιμή και το κατά πόσο οι εν λόγω μηχανές ήταν καινούργιες κατά το χρόνο απόκτησης αυτών από την ελεγχόμενη εταιρεία «», για τις οποίες επιχορηγήθηκε η εταιρεία «.....» στα πλαίσια των διατάξεων του επενδυτικού νόμου 3299/2004.

Η με αριθμ.πρωτ...../2013 Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης που παραλήφθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου του Σ.Δ.Ο.Ε., αναφέρει ότι η τεμαχιστική μηχανή εργοστασίου/....., υπάρχει και λειτουργεί στο χώρο της εταιρείας «.....». Σύμφωνα με το πινακίδιο της μηχανής, το οποίο δηλώνει έτος κατασκευής 2007, καθώς και τη γενικότερη κατάσταση της σχετικά με τις φθορές, χρωματισμό κ.α., δεν δημιουργήθηκαν υπόνοιες για μηχανήμα μεγαλύτερης ηλικίας. Σχετικά με το κόστος αγοράς, αν και η συγκεκριμένη μηχανή έχει αποσυρθεί, μια αντίστοιχη μηχανή κοστίζει **110.000,00€**. Στην εν λόγω τιμή που όρισαν οι πραγματογνώμονες δεν περιλαμβάνεται ο φόρος προστιθέμενης αξίας.

Επιπλέον με το επίμαχο Νο...../2007 Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας «.....», σχετικά με την τεμαχιστική μηχανή εργοστασίου με S/N/....., **η καθαρή εικονική αξία προσδιορίζεται στο ποσό των εκατό τριάντα οκτώ χιλιάδες 138.000,00€.....»**

Η Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης, αποφάνθηκε ότι το κόστος αγοράς της τεμαχιστικής μηχανής εργοστασίου τύπου/..... είναι καθαρής αξίας 110.000,00€ και η εικονική αξία του Νο...../2007 δελτίου αποστολής – τιμολόγιου εκδόσεως της προσφεύγουσας «.....» προσδιορίστηκε στο ποσό των 138.000,00€ (τιμολογηθείσας αξίας 238.000,00€ μείον 110.000,00€). Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του την έκθεση πραγματογνωμοσύνης, η οποία συντάχθηκε από ειδικούς, μηχανολόγους μηχανικούς, με ειδικές γνώσεις επί του αντικειμένου, προέβη στον προσδιορισμό της εικονικής αξίας του ως άνω επίμαχου Τ.Δ.Α.

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο με το οποίο να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της και να προσδιορίζεται η αξία του μηχανήματος, αλλά μόνο επικαλείται ότι δόθηκαν λάθος εντολές και έκαναν λάθος εκτίμηση οι εμπειρογνώμονες.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί

Σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία του ταξιδιού του **στη** **που δεν προσκομίστηκαν**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ο κ., ή καλύτερα ο φοροτεχνικός της εταιρίας του δεν έχει καταχωρήσει έγγραφα, αυτό όμως δε σημαίνει ότι το ταξίδι δεν έγινε και δε τους δόθηκαν χρήματα.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο δεν βρέθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο δαπανών καταχωρημένο στα τηρούμενα βιβλία της «.....» που να αποδεικνύει το ταξίδι του αντιπροέδρου στην πόλη της στις 29/08/07, όπου υποτίθεται ότι μετέβη για να παραδώσει μετρητά στον, όπως δήλωσε στην ένορκη κατάθεση ο

Η λήπτρια εταιρία του εικονικού φορολογικού στοιχείου «.....», δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Περιφερειακής Δ/σης Ηπείρου του Σ.Δ.Ο.Ε., κανένα πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο που να στοιχειοθετεί την μετάβαση του στην και ως εκ τούτου να αποδείξει ότι μετέβη προκειμένου να παραδώσει τα μετρητά (468.000,00€) στον

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο με το οποίο να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της, απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Σχετικά με την πληρωμή του επίδικου τιμολογίου η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο κ. κατέθεσε ενόρκως, ότι ο ίδιος μετέβη στη και έδωσε μετρητά στον ομόρρυθμο εταίρο Η παράδοση των χρημάτων έγινε ουσιαστικά μέσα στην, καθώς ο κ. ήθελε να φαίνεται η κατάθεση μέσω τράπεζας, ώστε να έχει εις χείρας του τραπεζικά έγγραφα για να τα προσκομίσει στο πρόγραμμα ένταξης του επενδυτικού νόμου Ν. 3299/2004 που ήθελε να συμμετέχει η εταιρία του.

Στην από 31/08/2015 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης (Θεσσαλονίκης) αναφέρονται σχετικά με την πληρωμή του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου :

«.....Η Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου του Σ.Δ.Ο.Ε. προκειμένου να διερευνήσει τον τρόπο εξόφλησης του τιμολογίου - δελτίου αποστολής με το Νο...../2007 εκδόσεως της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» απέστειλε το με αρ.πρωτ...../2012 έγγραφο στην για την άντληση πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο

εξόφλησης της προμηθεύτριας εταιρείας «.....».

Σύμφωνα με το υπ' αριθμ.πρωτ...../2012 απαντητικό έγγραφο της προς την Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου του Σ.Δ.Ο.Ε., η εξόφληση της οφειλής (δηλαδή του Τ-Δ.Α. Νο...../2007 καθαρής αξίας 468.000,00€) της εταιρείας «.....» προς την εταιρεία «.....» πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον με τρεις διαδοχικές καταθέσεις στο κατάστημα (.....) της συνολικής αξίας 468.000,000 την ίδια ημέρα (29-08-2007) σε χρονικό διάστημα των τριών λεπτών της ώρας, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα. Μάλιστα μετά το πέρας των τριών καταθέσεων πραγματοποιείται από τον ίδιο, δηλαδή τον ισόποση ανάληψη 468.000,000.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΠΟΣΟ (€)
1	29-08-2007	13:24		150.000,00
2	29-08-2007	13:26		150.000,00
3	29-08-2007	13:27		168.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	468.000,00

Η Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου του Σ.Δ.Ο.Ε. προκειμένου να διερευνήσει την συγκεκριμένη συναλλαγή προέβη σε λήψη ένορκης εξέτασης του μάρτυρα του, ο οποίος είναι αντιπρόεδρος της εταιρείας «.....». Σε σχετική ερώτηση του ελέγχου εάν πραγματοποίησε ο ίδιος της ανωτέρω καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....» προκειμένου να εξοφληθεί η οφειλή της εταιρείας αρχικά απήντησε ότι δεν θυμόταν ποιος πραγματοποίησε τις καταθέσεις. Στην συνέχεια της ένορκης εξέτασης, αφού του έγινε γνωστό το ανωτέρω έγγραφο της, σύμφωνα με το οποίο οι καταθέσεις στο λογαριασμό της της εταιρείας «.....» δεν πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση «.....», αλλά από τον εκπρόσωπο της «.....», δήλωσε ότι ο ίδιος (δηλαδή ο) έδωσε τα χρήματα μετρητά στον για να τα καταθέσει. Συγκεκριμένα κατέθεσε ότι ταξίδεψε στην πόλη της προκειμένου να δώσει τα μετρητά (468.000,00€) στον, ο οποίος του έδωσε με τη σειρά του τα εν λόγω αποδεικτικά καταθέσεων από

την τράπεζα. Επίσης ανέφερε ότι θα προσκόμιζε σχετικά παραστατικά εξόδων ταξιδιού (όπως δρόμα, πετρέλαιο, έξοδα διατροφής κ.α.) προκειμένου να αποδείξει ότι πραγματοποίησε το ταξίδι στη Ωστόσο δεν προσκομίσθηκε κανένα σχετικό παραστατικό στον έλεγχο. **Επίσης ο μάρτυρας κ. δεν μπόρεσε να δικαιολογήσει εγγραφές στο βιβλίο ταμείου της επιχείρησης του προκειμένου να παρουσιάζει επαρκές λογιστικό υπόλοιπο έτσι ώστε να είναι "δυνατή" η πίστωση στις 29/08/2007 με το ποσό των 468.000,00€ των υποτιθέμενων καταθέσεων για την εξόφληση της συναλλαγής με την εταιρεία «.....». Ο μάρτυρας επιφυλάχθηκε να προσκομίσει σχετικά έγγραφα για την απόδειξη των συγκεκριμένων συναλλαγών.** Ωστόσο σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ...../2013 Υπόμνημα που υπέβαλε στην Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου του Σ.Δ.Ο.Ε., οι συνολικές εκταμιεύσεις - αναλήψεις της εταιρείας «.....» για το επίμαχο διάστημα 26-06- 2007 έως 27-08-2007 ανήλθαν μόλις στο ποσό των 25.563,00€.

Το γεγονός αυτό αποδεικνύει ότι το επίμαχο ποσό των 468.000,00€ δεν υπήρξε πραγματικά στην κατοχή του, ώστε να εκταμιευτεί από τραπεζικούς λογαριασμούς του και στη συνέχεια να είναι εφικτή η πραγματική κατάθεση του ποσού στο ταμείο της εταιρείας «.....», για να παρουσιάζει επαρκές υπόλοιπο για να επιτρέψει την εκταμίευση χρημάτων, ώστε να πραγματοποιηθούν οι υποτιθέμενες καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της της ελεγχόμενης εταιρείας «.....».

Επιπλέον το σύνολο των χρημάτων κατατέθηκε από τον ίδιο τον στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....» εκ μέρους υποτίθεται της εταιρείας «.....», όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, προκειμένου να εξασφαλίσουν την ύπαρξη τραπεζικών εγγράφων, τα οποία αποτέλεσαν τα "δικαιολογητικά" εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία των δύο αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων για τις απαραίτητες λογιστικές "τακτοποιήσεις". Ο έλεγχος προκειμένου να διερευνήσει τον τρόπο εξόφλησης του τιμολογίου - δελτίου αποστολής με το Νο...../2007 εκδόσεως της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ...../2013 έγγραφο στον Όμιλο στην Δ/ση Κανονιστικής Συμμόρφωσης του Ομίλου για την εξακρίβωση σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης της ελεγχόμενης εταιρείας «.....». Συγκεκριμένα ζητήθηκαν οι τραπεζικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στο κατάστημα (.....) της για το χρονικό διάστημα από 01/08/2007 έως 31/08/2007 από την ελεγχόμενη ομόρρυθμη εταιρεία καθώς και από τα ομόρρυθμα μέλη της και

Με το υπ' αριθμ. πρωτ...../2013 (αρ. πρωτ. ΕΜΠ...../29-11-2013) απαντητικό έγγραφο της Δ/σης Κανονιστικής Συμμόρφωσης του Ομίλου προς την

Περιφερειακή Διεύθυνση Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης, αποστάλθηκε η αναλυτική κίνηση του εταιρικού λογαριασμού όψεως με δικαιούχο την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. για το μήνα Αύγουστο του 2008. Επίσης στάλθηκαν φωτοαντίγραφα τριών γραμματίων είσπραξης με τα οποία διενεργήθηκαν τρεις καταθέσεις συνολικού ποσού 468.000,00€ προκειμένου να εξοφληθεί η οφειλή της εταιρείας «.....» προς την εταιρεία «.....» (δηλαδή του Τ-Δ.Α. Νο...../2007 καθαρής αξίας 468.000,00€). Επίσης στάλθηκε ένα ένταλμα πληρωμής με το οποίο έγινε ανάληψη ποσού 468.000,00€ από τον ίδιο λογαριασμό από τον

Σύμφωνα με τα γραμμάτια είσπραξης καθώς και το ένταλμα πληρωμής της, οι παραπάνω συναλλαγές (οι τρεις καταθέσεις και η ανάληψη) πραγματοποιήθηκαν την ίδια ημέρα **(29-08-2007)**, διαδοχικά καθώς τα παραστατικά φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση (από 307 έως και 310), το ίδιο χρονικό διάστημα μέσα σε έξι λεπτά της ώρας (από 13:24 έως και 13:30) και όλες οι παραπάνω συναλλαγές αφορούν συμψηφιστικές συναλλαγές, που πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο άτομο δηλαδή τον

Να σημειώσουμε τι εννοούμε συμψηφιστικές συναλλαγές, διευκρινίζοντας ότι όταν πραγματοποιείται κατάθεση μετρητών ο ταμίας που διενεργεί την καταμέτρηση των χαρτονομισμάτων αναγράφει στο γραμμάτιο είσπραξης τον αριθμό και το είδος των καταμετρημένων χαρτονομισμάτων καθώς και το άθροισμα αυτών όπου συνήθως αποτελεί το ποσό της κατάθεσης. Στις συγκεκριμένες καταθέσεις που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα, σε κανένα από τα εκδοθέντα γραμμάτια είσπραξης της δεν αναγράφεται καταμέτρηση χαρτονομισμάτων από τον ταμία με κωδικό (.....), όπως είναι η συνήθης πρακτική των τραπεζικών υπαλλήλων, γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν διενεργήθηκε κατάθεση μετρητών χαρτονομισμάτων. Ούτε και στο ένταλμα πληρωμής δεν αναγράφεται καταμέτρηση χαρτονομισμάτων από τον ταμία με κωδικό (.....), όπως είναι η συνήθης πρακτική, γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν διενεργήθηκε ανάληψη μετρητών χαρτονομισμάτων.

Από τα αναγραφόμενα στοιχεία στα συγκεκριμένα γραμμάτια είσπραξης αποδεικνύεται ότι δεν μεταφέρθηκαν τα χρήματα από άλλο τραπεζικό λογαριασμό για να κατατεθούν στον εταιρικό όψεως της ελεγχόμενης επιχείρησης, γιατί δεν αναγράφεται κάποιος άλλος λογαριασμός όπως συνηθίζεται σε αυτές τις περιπτώσεις στα γραμμάτια είσπραξης.

Επίσης, στα παραστατικά (γραμμάτια είσπραξης και ένταλμα πληρωμής) που στάλθηκαν από την διεύθυνση κανονιστικής συμμόρφωσης του ομίλου αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του ομορρύθμου εταίρου της ελεγχόμενης, εξάλλου η έδρα

της εταιρείας «.....» είναι στο, γεγονός που καθιστά απίθανο και παράλογο να ήρθε κάποιος εκπρόσωπος της εταιρείας «.....» (μεταφέροντας 468.000€) από τα στο υποκατάστημα της που βρίσκεται στην και συγκεκριμένα στην ίδια οδό με την ελεγχόμενη εταιρεία «.....» για μια απλή συναλλαγή που θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί με οποιοδήποτε τρόπο (όπως ηλεκτρονικά κ.α.) από την πόλη των

Σύμφωνα με τα παραπάνω εκτεθέντα, η εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου παρόλο που διενεργήθηκε μέσω τραπεζικής κατάθεσης στον λογαριασμό της προσφεύγουσας, στην πραγματικότητα δεν κατατέθηκαν μετρητά, αλλά διενεργήθηκαν συμψηφιστικές κινήσεις προκειμένου να εξασφαλιστούν τα απαραίτητα τραπεζικά έγγραφα για να προσδώσουν νομιμοφάνεια στην εν λόγω συναλλαγή.

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο με το οποίο να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της, αυτοί δεν γίνονται δεκτοί ως έωλοι και αβάσιμοι.

Σχετικά με τη δυνατότητα εκταμίευσης χρημάτων του και με την εξόφληση του επίδικου τιμολογίου. Η προσφεύγουσα Ισχυρίζεται ότι αυτές είναι πραγματικές και ότι η πληρωμή έχει πραγματοποιηθεί.

Σύμφωνα με την από 31/08/2015 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, σχετικά με τις συνολικές εκταμιεύσεις - αναλήψεις κατά το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (μόλις 25.563,00€) αποδεικνύεται ότι δεν υπήρχε στην κατοχή του το ποσό των 468.000,00€ που να επιτρέπει την εκταμίευση των χρημάτων από το ταμείο της επιχείρησης του για την καταβολή των υποτιθέμενων καταθέσεων στο τραπεζικό λογαριασμό όψεως της ελεγχόμενης εταιρείας «.....».

Επειδή η κατάθεση μετρητών για την εξόφληση του επίδικου τιμολογίου στην πραγματικότητα δεν έλαβε χώρα, αλλά πραγματοποιήθηκε συμψηφιστική κατάθεση και ανάληψη του κατατεθέντος ποσού, καθώς δεν ακολουθήθηκε η συνήθης πρακτική των τραπεζικών υπαλλήλων, δηλαδή αναγραφή στο γραμμάτιο είσπραξης του αριθμού και του είδους των καταμετρημένων χαρτονομισμάτων καθώς και το άθροισμα αυτών, όπου συνήθως αποτελεί το ποσό της κατάθεσης, σε συνδυασμό με την έκθεση πραγματογνωμοσύνης και την αδυναμία εκταμίευσης του εν λόγω ποσού από το ταμείο της επιχείρησης του, ο έλεγχος απεφάνθη ότι η συναλλαγή ήταν μερικώς εικονική ως προς την αξία του φορολογικού στοιχείου.

Η προσφεύγουσα η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης κατά τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013, στην παρούσα προσφυγή αόριστα, γενικά και χωρίς να παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία θεωρεί ανατιολόγητες τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 18/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στα επί της οδού , με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΡΓΑΛΕΙΟΜΗΧΑΝΩΝ», και την επικύρωση: **α)** της με αριθμό/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, **β)** Της με αριθμό πράξης/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01.01.2007 – 31.12.2007), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01.01.2007 – 31.12.2007)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		93.964,87	627.057,60	627.057,60	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.835,70	112.454,25	112.454,25	106.618,55
Προκαταβολή φόρου		10.336,13	10.336,13	10.336,13	0,00
Ποσό για επιστροφή					
Τέλος επιτηδεύματος(αρθ. 31 ν.3986/2011)					
Πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας & Τόκοι αρθρου53 ΚΦΔ			100.008,20	100.008,20	100.008,20
Σύνολο φόρων για καταβολή		16.171,83	222.798,58	222.798,58	206.626,75
τελών & εισφορών	για επιστροφή				

Υπ'αρ./2018 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2007 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν 4337/2015.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015	55.200,00 138.000,00€ χ 40%	55.200,00 138.000,00€ χ 40%

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

Αντίγραφο

Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.