



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1155

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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 1064/12.04.2017 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' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ /19.04.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ /19.04.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 108.033,52€, λόγω λήψης είκοσι τεσσάρων (-24-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως του με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 270.083,80€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 270.083,80€ x 40%.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 12/12/2018 έκθεσης προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού

40.652,06€, λόγω λήψης είκοσι τεσσάρων (-24-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία Α.Ε. με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 101.630,15€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 101.630,15€ x 40%.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 12/12/2018 έκθεσης προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής διότι η παραβατική συμπεριφορά της αντισυμβαλλόμενης εκδότριας εταιρίας ήταν σε γνώση της φορολογικής διοίκησης εντός της αρχικής πενταετίας.
2. Μη νόμιμος ο επανέλεγχος λόγω του αμετακλήτου της περαίωσης της υπό κρίση χρήσης με τον ν.3888/2010.
3. Πλημμελείς και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω ασάφειας της έκθεσης ελέγχου.
4. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της εικονικότητας. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση εικονικότητας (συντέλεση των συναλλαγών). Καλοπιστία του λήπτη. Επικουρικά, εφόσον πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.
5. Εφαρμογή των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του άρθρου 3 παρ. 4β' του ν.4337/2015. Ανίσχυρες οι μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Παραβίαση της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, λόγω κατάργησης των προστίμων του ΚΒΣ.

Ως προς τον 1 και 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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....».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας». Με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 9 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, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...».

Επειδή, για το οικ. έτος 2010, ήτοι χρήση 2009, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ' αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 – 13 του ν.3888/2010, αποδεχόμενη, στις 20/12/2010, το υπ' αριθ./2/06.12.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 και εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 16/03/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τον εκδότη εικονικών στοιχείων με Α.Φ.Μ. και λήπτρια την προσφεύγουσα, όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 και η οποία συντάχθηκε με

αφορμή το υπ' αριθ. πρωτ./2010 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Β' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μετά την υπογραφή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και την εκούσια κατάργηση της εκκρεμούς φορολογικής υπόθεσης και εντός της δεκαετίας. Επίσης, η από 20/03/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία Α.Ε. με Α.Φ.Μ. και λήπτρια την προσφεύγουσα, όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 και η οποία συντάχθηκε με αφορμή τα υπ' αριθ. πρωτ. και/30.08.2012 (αριθ. εισ. πρωτ./05.09.2012 και/07.09.2012 αντίστοιχα) δελτία πληροφοριών της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. - Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μετά την υπογραφή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και την εκούσια κατάργηση της εκκρεμούς φορολογικής υπόθεσης και εντός της δεκαετίας. Τα ανωτέρω αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων κατά τον χρόνο υπογραφής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης (20/12/2010) και της επίλυσης της φορολογικής διαφοράς και εντός της δεκαετίας (31/12/2020). Κατόπιν τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, στις 12/12/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. δεν είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 5 ν.2523/1997 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 και ανεπίτρεπτου επανελέγχου λόγω περαίωσης της χρήσης, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό περί ασάφειας της από 12/12/2018 έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διότι στην ενότητα των παρατηρήσεων – διαπιστώσεων ελέγχου αναφέρεται σε τρία σημεία ως αντισυμβαλλόμενη η Α.Ε. με Α.Φ.Μ. αντί του ορθού αντισυμβαλλόμενου με Α.Φ.Μ.

Επειδή, η εσφαλμένη αναφορά σε άλλη επιχείρηση οφείλεται σε παραδρομή καθώς σε πλείστα άλλα σημεία, όπως στην ταυτότητα ελέγχου, στην αιτία ελέγχου, στο αντικείμενο ελέγχου, στις διαπιστώσεις ελέγχου, στο πόρισμα ελέγχου και στην καταγραφή των διαπιστωθεισών

παραβάσεων, αναφέρεται ορθώς ο αντισυμβαλλόμενος και οι ελεγχόμενες συναλλαγές. Επιπλέον, στα συνημμένα της εν λόγω έκθεσης ελέγχου υφίστανται εκτυπώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών της προσφεύγουσας και του με Α.Φ.Μ. Ως εκ τούτου, ουδεμία αμφιβολία προκύπτει περί της εκ παραδρομής αναγραφής τρίτης επιχείρησης στις παρατηρήσεις ελέγχου. Άλλωστε, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε σύγχυση ή ανεπανόρθωτη βλάβη από την παραδρομή αυτή διότι με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ισχυρισμούς για τις συναλλαγές της με τον

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ασαφειών στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 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, 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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*».

Επειδή, 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, περαιτέρω, 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, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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, 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 και 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 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 16/03/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τον εκδότη εικονικών στοιχείων με Α.Φ.Μ. και λήπτρια την προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, επί της οποίας εδράζεται η σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καταγράφεται ότι:

- δεν εντοπίστηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας του κατόπιν επιτόπιου ελέγχου, ούτε στη δηλωθείσα κατοικία του, ενώ δεν κατέστη εφικτή η συλλογή αξιοποιήσιμων πληροφοριών από τους περίοικους,
- δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή ούτε απασχόλησε προσωπικό για την πώληση των εμπορευμάτων, την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, όπως η κατασκευή τεχνικών έργων, και την πραγματοποίηση του κύκλου εργασιών,
- δεν αγόρασε εμπορεύματα από το εσωτερικό, ούτε πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και επομένως, δεν είχε τη δυνατότητα πωλήσεων εμπορευμάτων,

- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών,
- υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος (με αξίες πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων) είτε δεν τις υπέβαλε καθόλου και
- τουλάχιστον κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης των υπό κρίση στοιχείων, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη αφού στερούνταν εγκατάστασης και προσωπικού.

Επίσης, στην από 20/03/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία Α.Ε. με Α.Φ.Μ. και λήπτρια την προσφεύγουσα, όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 και η οποία συντάχθηκε με αφορμή τα υπ' αριθ. πρωτ. και/30.08.2012 (αριθ. εισ. πρωτ. /05.09.2012 και /07.09.2012 αντίστοιχα) δελτία πληροφοριών της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. - Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, επί της οποίας εδράζεται η σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καταγράφεται ότι:

- δεν εντοπίστηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της, ενώ η μίσθωση του ακινήτου έπαυσε στις 29/02/2008, δεν εντοπίστηκε δε ούτε στην αναγραφόμενη επί των φορολογικών της στοιχείων διεύθυνση,
- ο φερόμενος ως λογιστής υπογράφων τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δήλωσε ότι ουδέποτε είχε επαγγελματική σχέση με την εκδότρια,
- δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή ούτε απασχόλησε προσωπικό για την πώληση των εμπορευμάτων και την πραγματοποίηση του κύκλου εργασιών,
- η αξία των πραγματοποιηθεισών δαπανών – αγορών κάθε χρήσης είναι δυσανάλογη σε σχέση με την αξία των φερόμενων πωλήσεων βάσει των εκδοθέντων στοιχείων,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για τα έτη 2006, 2007, 2009 και 2010. Υπέβαλε την προβλεπόμενη από το άρθρο 20 του Π.Δ.186/1992 συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών με ανύπαρκτα και τυχαία ΑΦΜ.
- δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος από το οικ. έτος 2009 και έπειτα, όπως επίσης και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ των ετών 2005, 2006, 2007 και 2010 και
- τουλάχιστον κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης των υπό κρίση στοιχείων, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη αφού στερούνταν εγκατάστασης, προσωπικού και αγορών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι συναλλαγές με τις εκδότριες των φορολογικών στοιχείων είναι πραγματικές. Συγκεκριμένα, οι επίμαχες συναλλαγές αφορούσαν σε δημόσια έργα και ειδικότερα α) στην κατασκευή του Έργου «Ανακατασκευή Αθλητικών εγκαταστάσεων στο δημοτικό στάδιο», β) στην κατασκευή του έργου «Κατασκευή στίβου με ελαστικό τάπητα στο ΤΕΦΑΑ: κατασκευή τοίχου αντιστήριξης και χλοοτάπητα» (α' και β' φάση), γ) στην κατασκευή του έργου «Ασφαλτοστρώσεις γηπέδων αθλοπαιδιών στο δημοτικό στάδιο» (σύμβαση υπεργολαβίας με αρχικό ανάδοχο) και δ) την κατασκευή του έργου Ε.Σ., που αφορά τη συντήρηση και αναβάθμιση των υφισταμένων κερκίδων (έγκριση υποκατάστασης αναδόχου). Για τα εν λόγω έργα προσκομίστηκαν όλες οι συμβάσεις για την εκτέλεσή τους με τους αντίστοιχους δημόσιους φορείς, αλλά και οι συναφείς προϋπολογισμοί μελέτης, με ανάλυση των οικοδομικών και λοιπών εργασιών και δαπανών, καθώς επίσης και υπογεγραμμένα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας με τον με Α.Φ.Μ., θεωρημένα από την αρμόδια φορολογική αρχή, με πλήρη αναφορά του αναληφθέντος έργου. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τα προαναφερθέντα σε συνδυασμό με τα σχετικά τιμολόγια και δελτία αποστολής, με πλήρη περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών και προϊόντων, αποδεικνύουν την εκτέλεση των δημόσιων έργων και αφορούν σε εργασίες που πραγματοποιήθηκαν και ήταν αναγκαίες για την αποπεράτωση των ως άνω δημόσιων έργων, που ανέλαβε δυνάμει σχετικών συμβάσεων έργου. Ειδικότερα προσκομίστηκαν:

- ❖ α) Η από 27-11-2008 σύμβαση εκτέλεσης έργου, με την οποία επικυρώθηκε η ανάθεση στην προσφεύγουσα, κατόπιν έγκρισης των πρακτικών του διαγωνισμού, του έργου «Δήμος Θεσσαλονίκης: Ανακατασκευή αθλητικών εγκαταστάσεων Δημοτικού Σταδίου». Επισυνάπτεται ο προϋπολογισμός της μελέτης για το εν λόγω έργο, ο οποίος ανήλθε στο ποσό των 2.728.500,00€ πλέον ΦΠΑ.
- β) Το από 15-12-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας υπό την ιδιότητα του ΕΡΓΟΔΟΤΗ αφενός και του με Α.Φ.Μ. υπό την ιδιότητα του ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΥ αφετέρου, με το οποίο ανατέθηκε στον προαναφερθέντα η εκτέλεση των χωματουργικών εργασιών του έργου και, ειδικότερα, οι επιστρώσεις κηποχώματος και προϊόντων εκσκαφών περίπου 3.000 κυβικών μέτρων.
- γ) Καταστάσεις με τις προϋπολογισθείσες – πιστοποιηθείσες ποσότητες, όπως προκύπτουν από την τελική καταμέτρηση της Διεύθυνσης Εποπτείας, Κατασκευής και συντήρησης Αθλητικών Έργων του Υπουργείου Πολιτισμού & Αθλητισμού από τις οποίες διαπιστώνεται η

αγορά των υλικών που καταγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια πώλησης 11/9.12.2009, 12/11.12.2009, 13/14.12.2009 και 14/17.12.2009, και η εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών 4/12.12.2009, 5/14.12.2009 και 6/18.12.2009.

δ) Η 5^η Εντολή Πληρωμής, με συνοπτικό πίνακα των πιστώσεων και πληρωμών για το εν λόγω έργο, με ρητή αναφορά, στη θέση του αναδόχου του ανατεθέντος έργου, στην προσφεύγουσα. Η ως άνω εντολή υπογράφηκε από τους επιβλέποντες μηχανικούς και ελέγχθηκε από την Γενική Γραμματεία Αθλητισμού Διεύθυνση Εποπτείας, Κατασκευής και Συντήρησης Αθλητικών Έργων στις 30/08/2010.

- ❖ α) Η από 29-11-2006 σύμβαση εκτέλεσης έργου, με την οποία επικυρώθηκε η ανάθεση στην προσφεύγουσα, κατόπιν έγκρισης των πρακτικών του διαγωνισμού, του έργου «Κατασκευή στίβου με ελαστικό τάπητα στο N. Θεσσαλονίκης». Επισυνάπτεται ο προϋπολογισμός της μελέτης για το εν λόγω έργο, ο οποίος ανέρχεται στο ποσό των 1.072.900,00€ πλέον ΦΠΑ.

β) Η με αριθ. πρωτ. ΤΥ-Εγ/Φ220-168/οικ.27485 απόφαση της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού (Διεύθυνση Εποπτείας, Κατασκευής και Συντήρησης Αθλητικών Έργων) περί έγκρισης πρωτοκόλλου προσωρινής παραλαβής των εργασιών του εν λόγω έργου, με συνημμένη την έκθεση τελικής επιμέτρησης του έργου.

γ) Καταστάσεις με τις προϋπολογισθείσες – πιστοποιηθείσες ποσότητες σκυροδέματος, όπως προκύπτουν από την τελική καταμέτρηση της Διεύθυνσης Εποπτείας, Κατασκευής και συντήρησης Αθλητικών Έργων του Υπουργείου Πολιτισμού & Αθλητισμού από τις οποίες διαπιστώνεται η αγορά των υλικών που καταγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια πώλησης 8/30.11.2009, 9/2.12.2009 και 10/7.12.2009.

δ) Η 5^η Εντολή Πληρωμής, με συνοπτικό πίνακα των πιστώσεων και πληρωμών, υπογεγραμμένη από τους επιβλέποντες μηχανικούς και ελεγχθείσα από την Γενική Γραμματεία Αθλητισμού Διεύθυνση Εποπτείας, Κατασκευής και Συντήρησης Αθλητικών Έργων στις 12/05/2010.

- ❖ α) Η από 28-01-2009 σύμβαση εκτέλεσης έργου, με την οποία επικυρώθηκε η ανάθεση στην προσφεύγουσα, κατόπιν έγκρισης των πρακτικών του διαγωνισμού, του έργου «Κατασκευή τοίχου αντιστήριξης και χλοοτάπητα». Επισυνάπτεται ο προϋπολογισμός της μελέτης για το εν λόγω έργο, ο οποίος ανέρχεται στο ποσό των 842.000,00€ πλέον ΦΠΑ.

β) Το από 15-12-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας υπό την ιδιότητα του ΕΡΓΟΔΟΤΗ και του με Α.Φ.Μ. υπό την ιδιότητα του ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΥ, με το οποίο ανατέθηκαν στον προαναφερθέντα οι εργασίες διαστρώσεων σκύρων περίπου 1.000 κυβικών μέτρων,

επιστρώσεων άμμου ποταμού και επιστρώσεων κηποχώματος περίπου 3.300 κυβικών μέτρων.

γ) Καταστάσεις με τις προϋπολογισθείσες – πιστοποιηθείσες ποσότητες υλικών και εργασιών, όπως προκύπτουν από την τελική καταμέτρηση της Διεύθυνσης Εποπτείας, Κατασκευής και συντήρησης Αθλητικών Έργων του Υπουργείου Πολιτισμού & Αθλητισμού από τις οποίες διαπιστώνεται η αγορά των υλικών και η εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών 7/28.12.2009, 8/18.12.2009, 9/29.12.2009 και 10/29.12.2009.

δ) Η τελική επιμέτρηση, που επισυνάπτεται στην με αριθ. πρωτ. ΤΥ-Εγ/Φ220-168 Α/οικ.32989 απόφαση της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού (Διεύθυνση Εποπτείας, Κατασκευής και Συντήρησης Αθλητικών Έργων) περί έγκρισης πρωτοκόλλου προσωρινής παραλαβής των εργασιών του εν λόγω έργου, με συνημμένη την έκθεση τελικής επιμέτρησης του έργου και τον προϋπολογισμό της μελέτης, που υπογράφεται από τους αρμόδιους μηχανικούς, όπως επίσης και η 3^η εντολή πληρωμής, υπογεγραμμένη από τους επιβλέποντες μηχανικούς και ελεγχθείσα/εγκριθείσα από την Γενική Γραμματεία Αθλητισμού Διεύθυνση Εποπτείας, Κατασκευής και Συντήρησης Αθλητικών Έργων στις 19/05/2010.

❖ α) Το από 30-7-2008 και με αριθμό πρωτ. ΤΥ-Εα2/Φ290-13/οικ.35920 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ανέλαβε το έργο «.....: Συντήρηση και Αναβάθμιση υφιστάμενων κερκίδων» με υποκατάσταση αναδόχου. Στο ανωτέρω έγγραφο, είναι συνημμένη και η από 29-04-2003 σύμβαση εκτέλεσης έργου, καθώς και η από 01-08-2007 1^η Συμπληρωματική Σύμβαση, η οποία περιλαμβάνει εργασίες ενίσχυσης του φορέα των κερκίδων και εργασίες μετατόπισης ηλεκτρικών καλωδίων και αγωγού ομβρίων που διέρχονταν από το νέο κτίριο του προπονητηρίου.

β) Καταστάσεις με τις προϋπολογισθείσες – πιστοποιηθείσες ποσότητες υλικών, όπως προκύπτουν από την τελική καταμέτρηση της Διεύθυνσης Εποπτείας, Κατασκευής και συντήρησης Αθλητικών Έργων του Υπουργείου Πολιτισμού & Αθλητισμού από τις οποίες διαπιστώνεται η αγορά των υλικών που περιγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια πώλησης 1/2.10.2009, 2/5.10.2009, 3/8.10.2009, 4/12.10.2009, 5/15.10.2009, 6/18.11.2009 και 7/23.11.2009

γ) Το από 6-10-2017 πρωτόκολλο προσωρινής και οριστικής παραλαβής του έργου, με συνημμένο i) τον συνοπτικό επιμετρητικό πίνακα που αφορά στις απαραίτητες για την υλοποίηση του εν λόγω έργου εργασίες, ii) την από 19-10-2019 απόφαση περί έγκρισης πρωτοκόλλου προσωρινής και οριστικής παραλαβής του έργου, θεωρημένη από τον τότε Υφυπουργό Πολιτισμού και Αθλητισμού, καθώς και η 9^η Εντολή Πληρωμής, με συνοπτικό πίνακα των πιστώσεων και πληρωμών υπογεγραμμένη από τους επιβλέποντες μηχανικούς,

και ελεγχθείσα από την Γενική Γραμματεία Αθλητισμού Διεύθυνση Εποπτείας, Κατασκευής και Συντήρησης Αθλητικών Έργων στις 22/06/2010.

❖ α) Η με αριθ. πρωτ. 1696 εργολαβική σύμβαση, με την οποία ανάδοχος του ως άνω έργου καθίσταται η τεχνική εταιρία & ΣΙΑ ΕΕ, με έδρα τη Βέροια και συνημμένο το από 15-7-2008 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας, με συμβαλλόμενους στη θέση του εργοδότη την τεχνική εταιρία & ΣΙΑ ΕΕ και στη θέση του υπεργολάβου την προσφεύγουσα εταιρεία η οποία ανέλαβε υπεργολαβικά την πραγματοποίηση του έργου «Δήμος: Ασφαλτοστρώσεις Γηπέδου Αθλοπαιδιών». Ο προϋπολογισμός της μελέτης για το εν λόγω έργο ανέρχεται στο ποσό των 228.571,43€ πλέον ΦΠΑ.

β) Η 4^η Εντολή Πληρωμής, με ανάδοχο πλέον την τεχνική εταιρία & ΣΙΑ ΕΕ, με συνημμένο συνοπτικό πίνακα των πιστώσεων και πληρωμών για το εν λόγω έργο. Η ως άνω εντολή υπογράφεται από τον ίδιο τον ανάδοχο, τον επιβλέποντα μηχανικό, ενώ θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο ΤΥΔΚ.

γ) Λόγω του γεγονότος ότι οι ποσότητες του έργου δεν επαρκούσαν για την ολοκλήρωση του έργου, διενεργήθηκε συμπληρωματικός πρόχειρος διαγωνισμός, όπως προκύπτει από την από 25.9.2009 ανακοίνωση πρόχειρου διαγωνισμού του Δήμου και την με αριθ. πρωτ. 18151 εργολαβική σύμβαση, με την οποία ανάδοχος ορίζεται ο Περαιτέρω, με το νομίμως θεωρημένο στην αρμόδια φορολογική αρχή (αριθμ. θεώρησης 7422/17.1.2009) ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας, η επιχείρηση ανέθεσε στην προσφεύγουσα το σύνολο των εργασιών ασφαλτόστρωσης και την εκσκαφή θεμελίων και τάφρων. Επ' αυτού προσκομίστηκε το από 15-12-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας (Σχετ.4γ), νομίμως θεωρημένο από την αρμόδια φορολογική αρχή, μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας υπό την ιδιότητα του ΕΡΓΟΔΟΤΗ και του με Α.Φ.Μ. υπό την ιδιότητα του ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΥ, με το οποίο ανατέθηκε στον ως άνω η εκτέλεση των ασφαλικών εργασιών του δημοτικού σταδίου εμβαδού περίπου 3.300,00τμ.

δ) Καταστάσεις με τις προϋπολογισθείσες – πιστοποιηθείσες εργασίες, όπως προκύπτουν από την τελική καταμέτρηση της Τ.Υ.Δ.Κ. Ν. Ημαθίας, διαπιστώνεται η εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών 1/18.12.2009, 2/24.12.2009 και 3/22.12.2009.

ε) Η 1^η Εντολή Πληρωμής, με ανάδοχο πλέον τον, με συνοπτικό πίνακα των πιστώσεων και πληρωμών για το εν λόγω έργο. Η ως άνω εντολή υπογράφεται από τους επιβλέποντες μηχανικούς, ενώ ελέγχθηκε από την Τεχνική Υπηρεσία Δήμου στις 24/02/2010.

στ) Το απόσπασμα από το πρακτικό της υπ' αριθ. 16^{ης} /2017 τακτικής συνεδρίασης του Δημοτικού Συμβουλίου (απόφαση 285/2017), στην οποία ενεκρίθη το πρωτόκολλο προσωρινής και οριστικής παραλαβής του επίμαχου έργου.

Από τα ανωτέρω είναι εμφανές, ότι υλοποιήθηκαν τα προαναφερθέντα τεχνικά έργα και για την υλοποίησή τους χρησιμοποιήθηκαν υλικά, πραγματοποιήθηκαν τεχνικές εργασίες και πιστοποιείται η ολοκλήρωσή τους. Το γεγονός ότι στα προαναφερθέντα τεχνικά έργα χρησιμοποιήθηκαν υλικά και εργασίες όμοια με αυτά που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια, δεν αποτελεί επαρκή απόδειξη της νομιμότητας των φορολογικών στοιχείων, καθώς για να κριθεί η πραγματική παροχή των υπηρεσιών και η εγκατάσταση των υλικών απαιτείται η συνεκτίμηση όλων των φορολογικών στοιχείων που αφορούν την εκτέλεση των τεχνικών έργων και η αντιπαραβολή τους με τις επιμετρήσεις και τις πιστοποιήσεις των μηχανικών. Οι εκδότριες επιχειρήσεις κρίθηκαν συναλλακτικώς ανύπαρκτες και η προσφεύγουσα, φέρουσα το βάρος της απόδειξης, δεν επικαλέστηκε ούτε προσκόμισε στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν το πόρισμα του ελέγχου, αποδεικνύοντας πρωτίστως ότι κατεβλήθη η αξία των εν λόγω τιμολογίων και δευτερευόντως ότι δεν υφίστανται άλλα φορολογικά στοιχεία τρίτων με συναφή υλικά και υπηρεσίες.

Επειδή, δεν νοείται καλή πίστη σε περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης επί της εικονικότητας των συναλλαγών κρίνεται ως αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....».

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:..... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των

παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας...».

Επειδή, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 4β του άρθρου 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του Κ.Β.Σ. επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, τα οποία τυγχάνουν να είναι τα επιεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς. Περαιτέρω, δεν τίθεται θέμα

αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά το χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά το χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης [Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔ. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 1999, σελ. 286]. Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012).

Εν προκειμένω, δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της μη επιβολής φορολογικής κύρωσης επί παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής επεικέστερης κύρωσης προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 21/01/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο	108.033,52 €
----------	--------------

Η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο	40.652,06 €
----------	-------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.