



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 11/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2239

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, κατά της με αριθ. ... **2/5/2019** πράξης επιβολής προστίμου Ν.4093/12 ΚΦΑΣ για το φορολογικό έτος **2014** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από **18/4/2019** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) συντάχθηκε από ΥΕΔΔΕ Αττικής.

7. Τις απόψεις της ΔΟΥ Έδεσσας.

8. Το με αρ. πρωτ. εμπ. ... **13/9/2019** έγγραφο «Αίτημα παροχής πληροφοριών» της ΔΟΥ Έδεσσας

(αρ. πρωτ. εισερχ. **ΔΕΔ ΥΠ ΕΠ ΝΥ ...ΕΙ 2019 ΕΜΠ – 13/9/2019**).

9. Τη με αριθ. **...30/9/2019** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς την ΥΕΔΔΕ Αττικής.

10. Την από **24/10/2019** έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. **...24/10/2019** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2019 ΕΜΠ 24/10/2019**).

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **...ενδικοφανούς προσφυγής** της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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. αριθ. **... 2/5/2019** πράξη επιβολής προστίμου Ν.4093/12 ΚΦΑΣ για το φορολογικό έτος **2014** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **14.991.68€** λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **21.200,00€**, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και δυο εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **16.279,20€**, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι **37.479,20€ X 40% = 14.991,68€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **18/4/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής σε εκτέλεση της με **.../18** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, με σχετικό το πληροφοριακό δελτίο με αρ. **...15** και τα κατασχεθέντα με τη με αρ. **...9/5/2017** έκθεση κατάσχεσης φορολογικά στοιχεία, ως προς τις εκδότριες οντότητες με τις επωνυμίες «...» με **ΑΦΜ:...** και «...» με **ΑΦΜ:...**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Έδεσσας, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου και έλλειψη αιτιολογίας.
3. Παραβίαση διατάξεων και ουσιώδης πλάνη του ελέγχου ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής τους λόγω υπερβάλλοντος ζήλου.
4. Παραβίαση αρχών του δημοσίου δικαίου.
5. Μη απόδειξη των προϋποθέσεων έκδοσης της προσβαλλομένης πράξης. Κακή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου.
6. Παραβίαση των αρχών του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους

δικαίου, της αναλογικότητας και του τεκμηρίου αθωότητας και κακή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου.

7. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Αίτημα διενέργειας επανελέγχου. Συνοπτικά ισχυρίζεται:

- Η αντισυμβαλλόμενη εκδότρια και οι επίμαχες συναλλαγές ήταν υπαρκτές και πραγματικές. Τα επίμαχα τιμολόγια αγοράς (κτιριακός, μηχανολογικός εξοπλισμός κλπ) και παροχής υπηρεσιών (ηλεκτρολογική, υδραυλική εγκατάσταση κλπ) που η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, αφορούν πραγματικό και υπαρκτό έργο (ίδρυση μονάδας παροχής υπηρεσιών εφοδιαστικής αλυσίδας για λογαριασμό τρίτων – 3PL center), το οποίο κατασκευάστηκε μέσω επενδυτικού νόμου, ελέγχθηκε και πιστοποιήθηκε από τις αρμόδιες επιτροπές του Υπουργείου Ανάπτυξης, ενώ παράλληλα από τον έλεγχο (ΥΕΔΔΕ Αττικής) που διενεργήθηκε στην έδρα της, έγινε ταυτοποίηση των εν λόγω υλικών και εργασιών και δε διαπιστώθηκαν διαφορές, οι εξοφλήσεις των εν λόγω τιμολογίων έγιναν ως επί το πλείστον με επιταγές αλλά και μετρητά, που εισέπραξε κανονικά η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Τα εν λόγω πάγια – υλικά που αγοράστηκαν μεταφέρθηκαν με υπαρκτά φορτηγά. Τα δύο επίμαχα τιμολόγια αγοράς υλικών (strets film) που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της στη χρήση 2014, είναι πραγματικά, μεταφέρθηκαν και παραδόθηκαν στην έδρα της, εξοφλήθηκαν με επιταγή και μετρητά και αφορούσαν είδη τα οποία μεταπωλήθηκαν από την προσφεύγουσα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μεταξύ άλλων, νέα στοιχεία (όπως ιδιωτικά συμφωνητικά με αριθμό θεώρησης της αρμόδιας ΔΟΥ, εκθέσεις επενδυτικού έργου ΥΠΕ/.../Ε υπαγωγής στον Νόμο 3299/2004, παραστατικά μεταφοράς).

8. Επικουρικά, μη επιβολή προστίμου λόγω εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του Ν.4174/2013 περί αναγωγής της εικονικότητας αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και καλοπιστίας της ως λήπτριας (ήτοι εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων).

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού

ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 « 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 3 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Οι διοικητικές αρχές, όταν υποβάλλονται αιτήσεις, οφείλουν να διεκπεραιώνουν τις υποθέσεις των ενδιαφερομένων και να αποφαινόμενοι για τα αιτήματά τους μέσα στην προθεσμία που τυχόν καθορίζεται από τις σχετικές ειδικές διατάξεις, ... 3. Οι υπηρεσίες απαλλάσσονται από τις κατά την παρ. 1 υποχρεώσεις αν το αίτημα είναι προδήλως παράνομο ή επαναλαμβάνεται κατά τρόπο καταχρηστικό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται επίσης ότι: «... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 και 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, ... 5. Στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο είναι δυνατόν να αποκαλύπτονται σε τρίτο, κατόπιν αιτήσεως, με την έγγραφη συναίνεση του φορολογουμένου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα την έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκύπτει ότι για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν εκδόθηκε το με αριθ. ... **6/3/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον με αριθ. ... **6/3/2019** προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ΚΦΑΣ φορ. έτους 2014, τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα. Στο παραπάνω σημείωμα, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και κατέθεσε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής το με αρ. πρωτ. ...**9/4/2019** υπόμνημά της στο οποίο ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη

νομίμως της ζήτησε να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της καθώς δεν της κοινοποίησε τα στοιχεία που αιτιολογούν την έκδοση του με αριθ. ... **6/3/2019** προσωρινού προσδιορισμού προστίμου.

Επειδή, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης, δεν προκύπτει να έχει υποβληθεί έγγραφο αίτημα της προσφεύγουσας προς την αρμόδια ελεγκτική αρχή για χορήγηση αντίγραφων των εγγράφων στα οποία να βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός του προστίμου και στο οποίο να μην ανταποκρίθηκε η εν λόγω υπηρεσία.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1, 3 και 4 του Ν.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. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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 55 του Ν.4174/2013, όπως οι παράγραφοι 1 και 2 αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου έπαψαν να ισχύουν από 17/10/2015 και μετά, ορίζονταν, πλην

άλλων, τα εξής: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή νοείται: α).... ε) Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 αυτό είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4174/2013, (όπως το αρχικό Κεφάλαιο Δωδέκατο αναριθμήθηκε σε Κεφάλαιο Δέκατο Τρίτο και προστέθηκε νέο Κεφάλαιο Δωδέκατο με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζει ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: ... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, ... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 8 του Ν.4093/2012, ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 54646/1994, 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, 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, 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 το άρθρο 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, «ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης».

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/2017 της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα

στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής όπως αυτές καταγράφονται στην από **18/4/2019** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής (σελ. 1 – 20).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε μεταξύ άλλων, νέα στοιχεία (όπως ιδιωτικά συμφωνητικά με αριθμό θεώρησης της αρμόδιας ΔΟΥ, εκθέσεις επενδυτικού έργου **ΥΠΕ/.../Ε** υπαγωγής στον Ν.3299/2004, φορτωτικές), τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση.

Επειδή, με το με αρ. πρωτ. ... **13/9/2019** (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΔΕΔ ΥΠ ΕΠ ΝΥ ...ΕΙ 2019 ΕΜΠ – 13/9/2019**) έγγραφό της, η ΔΟΥ Έδεσσας, η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, μας ενημέρωσε ότι αρμόδια για την εξέταση των νέων στοιχείων είναι η ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθώς αυτή διενήργησε τον έλεγχο, τα ως άνω νέα στοιχεία στάλθηκαν στην ΥΕΔΔΕ Αττικής για να εξεταστούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη με αριθ. ...**30/9/2019** πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, δια του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 30/9/2019** διαβιβαστικού εγγράφου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, η ΥΕΔΔΕ Αττικής με την από **24/10/2019** έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. ...**24/10/2019** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2019 ΕΜΠ 24/10/2019**), εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του ελέγχου δε διαφοροποιείται. Συγκεκριμένα από την από **24/10/2019** έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής (σελ. 1 – 33) στην οποία συμπεριλαμβάνονται (σελ. 1 – 15) το ιστορικό, οι ελεγκτικές ενέργειες και οι διαπιστώσεις της από **18/4/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής καθώς και όλα τα συνημμένα της, συνοπτικά, προκύπτουν τα εξής:

1. Πλήρης συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων «...» και «...», μη πραγματοποίηση πραγματικών αγορών και συμμετοχή σε κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας. Όπως αναφέρεται:

- Από την έρευνα που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής κατόπιν του με αρ. ... **15/9/2015** πληροφοριακού δελτίου, στο οποίο καταγγελλόταν ότι η «...» με **ΑΦΜ:...** αποτελεί εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι επιχειρήσεις: **1) «...» με ΑΦΜ:..., 2) «...» με ΑΦΜ:..., 3) «... με ΑΦΜ:..., 4) «...» με ΑΦΜ:..., 5) «... με ΑΦΜ:...** καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία. Οι παραπάνω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα, εξέδωσαν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας για να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στη συνέχεια εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις δημιουργώντας μία πυραμίδα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων η οποία αρχίζει από τον Για όλες τις ανωτέρω αναφερόμενες επιχειρήσεις έχουν εκδοθεί από την ΥΕΔΔΕ Αττικής σχετικές εντολές ελέγχου – έρευνας και έχουν συνταχθεί αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, (για την «...» επίκειται η σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου).
- Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η προσφεύγουσα η οποία έλαβε α) στη χρήση 2013 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 261.178,00€ έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, β) στη χρήση 2014 δύο (2) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 16.279,20€ έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 21.200,00€ έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και γ) στη χρήση 2015 δύο (2) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 21.700,00€ έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**
- στις σελίδες 6 – 10 της από **24/10/2019** έκθεσης ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφέρονται τα εξής: «Από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει για την ελεγχόμενη οντότητα 1) ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτες χώρες 2) ο ελεγχόμενος έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, πλην όμως δεν έχει δηλώσει ότι απασχολεί προσωπικό από ενάρξεως έως τον 7^ο/2014 παρά μόνο έναν εργαζόμενο για 17 ημέρες με ειδικότητα υπάλληλο γραφείου τον 12^ο/2013 ενώ στην συνέχεια έχει δηλώσει ότι απασχόλησε ως εργαζόμενους τέσσερεις υπαλλήλους για τα έτη 2014 και 2015, από τον 8^ο/2015 με τελευταία κατατεθειμένη ΑΠΔ τον 5^ο/2015..... Οι ειδικότητες και των τεσσάρων υπαλλήλων ήταν με κωδικό απασχόλησης 419000 που συνεπάγεται «Λοιποί Υπάλληλοι Γραφείου». ... Επομένως η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και σήμερα και μάλιστα

εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο. ... 4) η υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων του Ν4446/16 σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις δεχόμενοι έτσι οι λήπτες την μη νομιμότητα αυτών των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 1.569.454,53€. 5) το έγγραφο των βουλγαρικών αρχών ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της ελεγχόμενης οντότητας από την βουλγαρική επιχείρηση ...6) την συνολική εικόνα του τελευταίου διαχειριστή ...ως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου σύμφωνα με την οποία μετά από αίτηση εκτέλεσης εισαγγελικής παραγγελίας από την Δ/ση Ασφαλείας Αττικής Τ.Α. Αγίου Παντελεήμονα με αρ. πρωτ, .../21-04-2015 & ... /25-05-2015 για παράβαση των άρθρων 98,386 παρ. 1 Π.Κ. «Απάτη κατ' εξακολούθηση» σε βάρος του ..., καθώς και ότι τυγχάνει κάτοχος δύο (2) ΑΦΜ ήτοι **ΑΦΜ** ...και ...η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών προέβη στην απενεργοποίηση και των δύο (2) ΑΦΜ..... ... δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό ...**21-07-2017** πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 παρ.1,2 και 24 παρ. 1,2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).....

..... Από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει για την ελεγχόμενη οντότητα ... 1) ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτες παρά μόνο λήψη εικονικών φορ. στοιχείων μεγάλης αξίας. 2) ο ελεγχόμενος έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχολεί ως προσωπικό έναν εργαζόμενο με ειδικότητα υπάλληλος γραφείου 09/12/2015 έως 31/01/2016 μη καταβάλλοντας τις ανάλογες εισφορές και επομένως η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και την παύση των εργασιών της και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο. 3)Υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις, 4) Η έκδοση φορ. στοιχείων με την ίδια ημερομηνία και αρίθμηση 5) η υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων του Ν4446/16 σε οκτώ (8) περιπτώσεις αποδεχόμενοι την μη νομιμότητα των συναλλαγών. δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό ...**21-07-2017** πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 παρ.1,2 και 24 παρ. 1,2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).»

- στις σελίδες 16 – 18 της από 24/10/2019 έκθεσης ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφέρονται τα εξής: «Οι εκδότριες οντότητες ... και ... αποτελούν μέρη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορ. στοιχείων του οποίου η δράση αρχίζει από τον ...**Α.Φ.Μ.** ..., Από την έκθεση ελέγχου για τον ανωτέρω προκύπτει στις χρήσεις 2011,2012,2013,2014,2015 και 2016 η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 16.990.646,73€ και η λήψη στην χρήση 2014 ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου έκδοσης ...καθαρής αξίας 19.100,00€ ενώ όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε ο ...αλλά και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων που δήλωσαν τον ...ως πελάτη και προμηθευτή αλλά και από την μη ύπαρξη ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και εισαγωγών, προκύπτει ουσιαστική ανυπαρξία αγορών σε σχέση με τον όγκο και την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων (η σχετική έκθεση ελέγχου επισυνάπτεται). Στην συνέχεια και παράλληλα λειτουργεί η οντότητα ...**Α.Φ.Μ.** Από την έκθεση ελέγχου για τον ανωτέρω προκύπτει η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2012,2013,2014,2015 και 2016 συνολικής καθαρής αξίας 8.799.717,64€ και η λήψη στις χρήσεις 2012,2014 και 2015 εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης ...ενώ όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε η ...αλλά και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων που δήλωσαν την ...ως πελάτη και προμηθευτή αλλά και από την μη ύπαρξη ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και

εισαγωγών, προκύπτει πραγματική ανυπαρξία αγορών σε σχέση με τον όγκο και την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων (η σχετική έκθεση ελέγχου επισυνάπτεται). Μετά εμφανίζονται η **ΑΦ.Μ.** ...και η ...γιά τις οποίες γίνεται αναλυτική αναφορά στην αρχική έκθεση ελέγχου ως προς την λήπτρια οντότητα Επιπλέον πραγματοποιήθηκε έλεγχος και στην οντότητα ... (**ΑΦΜ** ...), διαχειριστής της ...και διαπιστώθηκε στην χρήση 2016 (η σχετική έκθεση ελέγχου επισυνάπτεται) η λήψη σαράντα έξι (46) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 1.313.916,88€ έκδοσης ...και η έκδοση εξήντα ένα (61) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 1.372.398,37€

Έτσι η μεταξύ άλλων λαμβάνει τα κάτωθι εικονικά φορ. στοιχεία έκδοσης ...

ΧΡΗΣΗ 2012	65 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	514.025,90€
ΧΡΗΣΗ 2013	11 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	156.789,50€
ΧΡΗΣΗ 2014	12 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	350.264,01€
ΧΡΗΣΗ 2015	41 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>4.559.710,70€</u>
ΣΥΝΟΛΟ	129 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>5.580.790,11€</u>

έκδοσης ...

ΧΡΗΣΗ 2012	23 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	52.837,73€
ΧΡΗΣΗ 2013	86 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	1.599.301,43€
ΧΡΗΣΗ 2014	21 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	382.417,13€
ΧΡΗΣΗ 2015	23 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>1.301.001,59€</u>
ΣΥΝΟΛΟ	153 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>3.335.557,88€</u>

Έκδοσης ...

ΧΡΗΣΗ 2013	35 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	532.646,95€
ΧΡΗΣΗ 2014	52 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>1.092.731,96€</u>
ΣΥΝΟΛΟ	153 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>1.625.378,91€</u>

Ενδοκοινοτικές εικονικές αποκτήσεις

χρήση 2013 σε εννέα (9) τουλάχιστον περιπτώσεις συν. καθαρής αξίας 189.838,42€
χρήση 2014 σε δεκαπέντε (15) τουλάχιστον περιπτώσεις συν. καθαρής αξίας 429.933,23€
χρήση 2015 σε είκοσι πέντε (25) τουλάχιστον περιπτώσεις συν. καθαρής αξίας 470.164,63€ εκ των οποίων έως τις 17-10-2015 είκοσι ένα (21) τουλάχιστον φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 442.353,50€ και μετά τις 17-10-2015 τέσσερα τουλάχιστον φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.811,13€

και η ...μεταξύ άλλων λαμβάνει τα κάτωθι εικονικά φορ. στοιχεία έκδοσης ...

ΧΡΗΣΗ 2013	3 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	50.165,00€
ΧΡΗΣΗ 2014	42 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	1.176.556,44€
ΧΡΗΣΗ 2015	46 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	1.649.237,95€
ΧΡΗΣΗ 2016	17 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>335.915,54€</u>
ΣΥΝΟΛΟ	107 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>3.211.884,93€</u>

έκδοσης ...

ΧΡΗΣΗ 2013	47 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	727.923,95€
ΧΡΗΣΗ 2014	32 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	693.495,15€
ΧΡΗΣΗ 2016	6 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>148.936,43€</u>
ΣΥΝΟΛΟ	85 φορ. στοιχεία συν. Καθαρής αξίας	<u>1.561.684,53€</u>

έκδοσης

ΧΡΗΣΗ 2012	82 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	584.,410,02€
ΧΡΗΣΗ 2013	292 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	2.405.997,86€
ΧΡΗΣΗ 2014	302 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	2.498.562,02€
ΧΡΗΣΗ 2016	398 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	<u>6.147.624,94€</u>
	<u>1074 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας</u>	<u>11.636.594,84€</u>

Ενδοκοινοτικές εικονικές αποκτήσεις

χρήση 2013 σε δύο (2) τουλάχιστον περιπτώσεις συν. καθαρής αξίας 30.393,19€

χρήση 2014 σε δεκατρείς (13) τουλάχιστον περιπτώσεις συν. καθαρής αξίας 117.385,73€

χρήση 2015 σε δεκαέξι (16) τουλάχιστον περιπτώσεις συν. καθαρής αξίας 336.284,37€ εκ των οποίων έως τις 17-10-2015 δεκατρία (13) τουλάχιστον φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 330.609,97€ και μετά τις 17-10-2015 τρία τουλάχιστον φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.674,40€....»

2. Μεταφορά υλικών και μηχανημάτων με το **ΦΙΧ** ..., το οποίο μεταβιβάζεται από τη μία εικονική οντότητα στην άλλη, αλλάζοντας συνεχώς αριθμό κυκλοφορίας, με τελευταίο ιδιοκτήτη την «...», στην οποία η πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος υπήρξε σύζυγος του διαχειριστή της «...». Το ΦΙΧ αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο σε δεκάδες ΤΔΑ ή ΔΑ τα οποία έχουν δηλωθεί από τους λήπτες ως μη νόμιμα (βάσει του Ν.4446/16). Ως προς τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την «...», ο έλεγχος εκτός της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας οντότητας και της ανυπαρξίας αντίστοιχων αγορών, διαπίστωσε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αγοράς υλικών - αναλωσίμων (strets film), τα οποία δεν αφορούν το επενδυτικό πρόγραμμα, εκδόθηκαν στο τέλος της χρήσης (Δεκέμβριος) και μεταφέρθηκαν με το ΦΔΧ ... το οποίο είναι φορτηγό - ψυγείο με ψυκτικό μηχανήμα και ανήκει σε εταιρεία ιδίων συμφερόντων με την προσφεύγουσα.
3. Στις εκθέσεις του επενδυτικού προγράμματος που επικαλείται η προσφεύγουσα ρητά αναφέρεται ότι από τη σχετική αρχή δεν έγινε διασταύρωση των επιδειχθέντων φορολογικών στοιχείων (παραστατικών επένδυσης) κατά τα οριζόμενα στον ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) καθώς ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται μόνον από τις αρμόδιες προς τούτο φορολογικές αρχές. Η μοναδική συναλλαγή με την «...» στη χρήση 2014, αφορά πώληση υλικών, τα οποία δε φέρουν σφραγίδα ελέγχου επενδυτικού προγράμματος, ενώ σύμφωνα με την προσφεύγουσα χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του έργου αόριστα.
4. Ο έλεγχος προέβη σε άνοιγμα λογαριασμών της προσφεύγουσας και της «...» και διαπιστώθηκε ότι ως προς τις επιταγές έκδοσης της προσφεύγουσας που εισπράχθηκαν σε τράπεζα της Σκύδρας στις 9/7/2013 (αριθ. ...-3, ...-5, ...-6), 16/9/2013 (αριθ. ...-7, ...-0), 24/10/2013 (αριθ. ...-0, ...-9, ...-3) και 10/2/2014 (αριθ. ...-7, ...-1, ...-4, ...-7, ...-5, ...-4, ...-9) αλλά και στην Αθήνα στις 7/2/2014 (αριθ. ...-3, ...-0 και ...-4) κατά την ημέρα είσπραξης των ανωτέρω επιταγών ή σε άμεσο διάστημα (2 – 3 ημερών), γίνονται καταθέσεις μετρητών στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας **GR...** και **GR...** και στη συνέχεια άμεσα γίνεται μεταφορά στον λογαριασμό της προσφεύγουσας **GR...**, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις γίνεται απευθείας κατάθεση μετρητών στον λογαριασμό της προσφεύγουσας **GR...**. Επιπλέον, δύο επιταγές έκδοσης της προσφεύγουσας σε διαταγή της ανωτέρω αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, εισπράχθηκαν από υπάλληλο της προσφεύγουσας σε τραπεζικό κατάστημα της έδρας της (Σκύδρα).

Επιπρόσθετα, από όλες τις επιταγές έκδοσης της προσφεύγουσας σε διαταγή της «...», κανένα ποσό δεν κατατέθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς της τελευταίας.

5. Επιπλέον, οι επιταγές που εξέδωσε η προσφεύγουσα για την εξόφληση της οφειλής της προς την «...» συνολικού ποσού 18.023,42€, ακυρώθηκαν κατόπιν αιτήματος της προσφεύγουσας στο τραπεζικό κατάστημα της Σκύδρας στις **12/8/2015** και σύμφωνα με το αναλυτικό καθολικό της για την προμηθεύτρια «...», η προσφεύγουσα εξόφλησε το ποσό των εν λόγω επιταγών ύψους 18.023,42€ σε μετρητά στις **6/7/2015** και **7/7/2015**, δηλαδή μετά την επιβολή των κεφαλαιακών ελέγχων στις **26/6/2015**, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική της εν λόγω περιόδου, που αποτελούσε η εξόφληση υποχρεώσεων προς τρίτους με τραπεζικές μεταφορές χρημάτων. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

α) στις σελίδες 10 – 13 της από 24/10/2019 έκθεσης ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφέρονται τα εξής: « Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των φορ. στοιχείων που έλαβε η ελεγχόμενη οντότητα από την ..., η ελεγχόμενη οντότητα επέδειξε στον έλεγχο αντίστοιχες αποδείξεις εισπραξης έκδοσης ..., αποδεικτικά πληρωμής με επιταγές και φωτοαντίγραφα των αντίστοιχων επιταγών. Ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ. ...ΕΜΠ 25-05-2017 έγγραφο του προς την τράπεζα EUROBANK ζήτησε τα στοιχεία των οπισθογράφων και των φυσικών προσώπων που εισέπραξαν τις επιταγές. Η τράπεζα στο με αρ. πρωτ. ...απαντητικό της έγγραφο ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα μας. ... Από τις υπόλοιπες τριάντα δύο (32) επιταγές ο έλεγχος διαπιστώνει ότι οι δεκαεπτά (17) επιταγές εισπράττονται όχι σε τραπεζικά καταστήματα της Αττικής όπου έχει την έδρα της η εκδότρια των επίμαχων φορ. στοιχείων ... αλλά στην Σκύδρα όπου έχει την έδρα της η ελεγχόμενη οντότητα. Η συνολική αξία αυτών των επιταγών είναι 224.824,94€ όταν η συνολική αξία των ληφθέντων από την ... φορ. στοιχείων είναι 347.324,94€. Δύο από τις επιταγές που εισπράττονται στην Σκύδρα εισπράττονται από υπάλληλο της ελεγχόμενης οντότητας και η αξία τους είναι 16.076,00€. Επίσης πολλές από τις επιταγές εισπράττονται στην Σκύδρα όχι την ημερομηνία που αναφέρουν αλλά αρκετά μεταγενέστερα και την ίδια ημέρα.»

β) στις σελίδες 24 – 30 της από 24/10/2019 έκθεσης ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφέρονται τα εξής: «ΣΤ.ΤΡΟΠΟΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ...Ο έλεγχος προέβη σε άνοιγμα λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας στην τράπεζα EUROBANK Μέσω του συστήματος ΣΜΤΛ και ΛΠ με κωδικό απάντησης Από την κίνηση των λογαριασμών προκύπτουν τα κάτωθι ως προς τις επιταγές που εισπράχθηκαν στην Σκύδρα στις 09-07-2013,16-09-2013,24-10-2013 και 10-02-2014 καθώς και για την εισπραξη τριών επιταγών συνολικής αξίας 30.000,00€ στην Αθήνα στις 07-02-2014... Από όλες τις επιταγές έκδοσης ...σε διαταγή ... κατά την εισπραξη τους αλλά και μετά κανένα ποσό δεν κατατέθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς της Αντίθετα όπως ανωτέρω αναλυτικά αναφέρεται από την κίνηση λογ/σμων της ...προκύπτει ότι σε κάθε ημερομηνία εισπραξης των επιταγών στο κατάστημα της Σκύδρας και μετά την εισπραξη της πρώτης επιταγής γίνονται καταθέσεις μετρητών στους λογαριασμούς GR... και GR... και στην συνέχεια άμεσα γίνεται μεταφορά στον λογαριασμό GR... στον οποίο στην συνέχεια γίνεται η χρέωση των επιταγών, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις γίνεται απευθείας κατάθεση μετρητών στον λογαριασμό GR.... Ειδικότερα 1)στις 09-07-2013 η συνολική αξία των επιταγών είναι 24.000,00€ ενώ η συνολική αξία των καταθέσεων σε μετρητά στις 09/07/2013 και 10/07/2013 και μετά την εισπραξη της πρώτης επιταγής είναι 10.390,00€, 2) στις 16-09-2013 η συνολική αξία των επιταγών είναι 30.000,00€ ενώ η συνολική αξία των καταθέσεων σε μετρητά στις 16/09/2013 και 18/09/2013 και μετά την εισπραξη της πρώτης επιταγής είναι 32.735,00€. 3) στις 24-10-2013 η συνολική αξία των επιταγών είναι 72.992,00€ ενώ η

συνολική αξία των καταθέσεων σε μετρητά στις 24/10/2013 και 25/10/2013 και μετά την είσπραξη της πρώτης επιταγής είναι 73.007,00€. 4)στις 10-02-2014 η συνολική αξία των επιταγών είναι 81.756,94€ ενώ η συνολική αξία των καταθέσεων σε μετρητά στις 10/02/2014 και 11/02/2014 και μετά την είσπραξη της πρώτης επιταγής είναι 85.345,00.

Επιπλέον ο έλεγχος διαπιστώνει ότι στις 07/02/2014 γίνεται είσπραξη τριών επιταγών στην Αθήνα συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00€ ... στην συνέχεια στις 10/02/2014 γίνεται κατάθεση μετρητών στο Κατάστημα Σκύδρας ποσού 29.500,00€ όχι κατευθείαν στον λογαριασμό ...1 ώστε να εξοφληθούν οι επιταγές αλλά στον λογ/σμό ...3 για να μην φανεί η κατάθεση των μετρητών αλλά να εμφανίζεται μεταφορά τραπεζική από άλλο λογαριασμό και στην συνέχεια αρχίζει η εξόφληση των επιταγών.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύουν αδιαμφισβήτητα την πραγματοποίηση των συναλλαγών ή την πραγματοποίηση των συναλλαγών με άλλο πρόσωπο και την καλοπιστία της ως λήπτριας.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις του ως άνω πορίσματος της από **24/10/2019** έκθεσης ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής της ΥΕΔΔΕ Αττικής και κρίνουμε βάσιμες και αιτιολογημένες τις διαπιστώσεις ελέγχου όπως καταγράφονται στην από **18/4/2019** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής.

Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ...- **11/6/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:**... και συγκεκριμένα:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2014

- Η με αριθ. ... **2/5/2019** πράξης επιβολής προστίμου Ν.4093/12 ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας

	Ποσό
Πρόστιμο	14.991,68€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.