



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/4/2021

Αριθμός απόφασης: 1121

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία "....." με ΑΦΜπου εδρεύει στο, επί της

οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αριθμό//..../5-11-2020 πράξης πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 και της με αριθμό//..../5-11-2020 πράξης πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 28/12/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” 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:

1. Με την με αριθμό//..../5-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **12.778,00 €**, διότι έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 31.945,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013.

2. Με την με αριθμό//..../5-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **10.712,00 €**, διότι έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 26.780,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ.//2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Α' Υποδιεύθυνση Ελέγχων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «Πρατήριο υγρών καυσίμων», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2014 - 2015. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η έρευνα που διενεργήθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία στις εταιρίες “.....- ΑΦΜ” και “..... - ΑΦΜ” για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι εξέδωσαν μεγάλο πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με τις παραπάνω εταιρίες ήταν η προσφεύγουσα εταιρία στα φορολογικά έτη 2014 - 2017.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τις ανωτέρω εκδότριες εταιρίες προέκυψε ότι έλαβε από την “.....- ΑΦΜ” στο φορολογικό έτος 2014 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 31.945,00 €, στο φορολογικό έτος 2015 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.630,00 € και στο φορολογικό έτος 2016 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 3.280,00 €. Σχετικά με τα δύο τιμολόγια φορολογικού έτους 2017 που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση “..... - ΑΦΜ” ο έλεγχος συνεχίζεται και θα συνταχθεί ξεχωριστή έκθεση ελέγχου αφότου ολοκληρωθεί ο έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση. Για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η από 19/10/2020 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 1/1 – 31/12/2014 και 1/1/2015 – 16/10/2015. Για την παράβαση της λήψης τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 31/12/2015 και της λήψης επτά (7) φορολογικών στοιχείων φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016 δεν επιβλήθηκε πρόστιμο, καθώς δεν προβλέπεται με την εφαρμογή του Ν.4337/2015, από 17/10/2015 και μετέπειτα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως αόριστες, ανατιολόγητες και νομικώς πλημμελείς διότι :

α) Στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναφέρεται η εντολή ελέγχου, ούτε τα στοιχεία των εντεταλμένων οργάνων, ούτε το είδος του ελέγχου που διενεργήθηκε. Δεν συντάχθηκε και δεν συγκοινοποιήθηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις έκθεση ελέγχου του εντεταλμένου οργάνου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

β) Στις προσβαλλόμενες πράξεις η περιγραφή των φερόμενων ως παραβάσεων είναι αόριστη και ασαφής, ήτοι δεν περιλαμβάνουν αυτοτελή αιτιολογία.

γ) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανατιολόγητες ως προς τη νομική τους βάση, καθώς αναφέρονται διατάξεις οι οποίες δεν υπάρχουν, ενώ αναφέρονται σωρευτικά και διαζευτικά, ως παραβιασθείσες, διατάξεις που δεν έχουν ταυτόχρονη εφαρμογή.

2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έκδοση των πράξεων μετά την προθεσμία του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

3. Έλλειψη εικονικότητας – καλή πίστη -πραγματοποίηση των συναλλαγών.

4. Εσφαλμένη εφαρμογή του συντελεστή 40% αντί του ορθού 20%, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικών πλημμελειών των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στο Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔ)) ορίζεται :

«Άρθρο 16. 1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη Αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.

Άρθρο 17. 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή στο άρθρο 37 “Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου” του Ν.4174/2013 ορίζεται :

“Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.” και στο άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται : “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”.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, αφού φέρουν όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή, εκδούσα αρχή, πρόσωπο και ημερομηνία, καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999, όπως κατά πάγια νομολογία έχει κριθεί, η αιτιολογία της πράξης δεν είναι απαραίτητο να περιέχεται στο σώμα αυτής αλλά, εφόσον δεν προβλέπεται από σχετικές διατάξεις ρητώς το αντίθετο, αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που την συνοδεύουν (βλ. ΣΤΕ 2205/2004, 2096/2002, 2690/2015 ΔΕΦ ΑΘ). Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι ακυρωτέα ως περιέχουσα πλημμελή αιτιολογία, δεδομένου ότι δεν απαιτείται εκ του νόμου στο σώμα αυτής ειδική αιτιολογία και συνεπώς, ορθώς συμπληρώνεται από την από 19/10/2020 Έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 3 «Ορισμοί» του Ν.4174/2013 ορίζεται : « Για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα:... στ) ως «Φορολογική Διοίκηση» νοείται: η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων...» και στο άρθρο 28 του ίδιου νόμου ορίζεται : «.... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α΄ 94/27-05-2016) ορίζεται ότι: «Η αρχή (Α.Α.Δ.Ε.) συγκροτείται από όλες τις οργανικές μονάδες που υπάγονται, κατά την ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας της στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 111/2014 (Α΄ 178, διορθ. Σφάλμ. Α΄ 25/24.2.2015) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, κατ’ εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 62 του Π.Δ. 111/2014 ορίζεται ότι:
«α) Με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ2014/08.04.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) (Β' 865) συστάθηκε ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η οποία υπάγεται απευθείας στον Γενικό Γραμματέα».

Επειδή στο άρθρο 13 ΝΕΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ ΑΑΔΕ (Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020) ΕΝΟΤΗΤΑ Α' Γενικές Διατάξεις που αφορούν στη ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ορίζεται : «4.Με ειδική εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή του Προϊσταμένου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. μπορεί να ανατίθεται στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η διενέργεια ελέγχων και ερευνών, εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητας ή συναρμοδιότητάς τους. 5. - Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως εκάστοτε ισχύει ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία.»

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου ή προστίμου συντάσσεται έκθεση ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση στην οποία περιλαμβάνεται και η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), ενώ από καμία διάταξη δεν προκύπτει η υποχρέωση της αρμόδιας για την έκδοση της πράξης Δ.Ο.Υ. να εκδίδει εκ νέου έκθεση ελέγχου και ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν τις ορθές διατάξεις. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος, καθώς στις πράξεις αναφέρονται, τόσο οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., οι οποίες έχουν εφαρμογή στο φορολογικό έτος 2014, όσο και οι διατάξεις των Ε.Λ.Π., οι οποίες έχουν εφαρμογή στο φορολογικό έτος 2015. Άλλωστε γι' αυτό το λόγο υπάρχει διαζευτικό μεταξύ των διατάξεων των προαναφερθέντων νόμων. Επιπλέον, στην από 19/10/2020 Έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται αναλυτικώς οι παραβιασθείσες διατάξεις που έχουν εφαρμογή σε κάθε φορολογικό έτος. Τέλος, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 17 του ΚΔΔ η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς την παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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.

2. 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, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : «Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο - Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο

χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/□2009, 4876/□2012).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στις 10/9/2020 επιδόθηκε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα εταιρία, το με αριθμό 1352/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον με αρ. 1307/2020 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, ώστε η προσφεύγουσα να ενημερωθεί για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προσέλθει προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα, μέσω του εκπροσώπου της, υπέβαλε το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/30-9-2020 υπόμνημά της προβάλλοντας τις αντιρρήσεις της κατά του προαναφερθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4174/2013 και του συνημμένου προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 19/10/2020 έκθεση ελέγχου της, προέβη στην έκδοση της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, την οποία απέστειλε στη αρμόδια για την έκδοση των πράξεων Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις στις 5/11/2020, ήτοι μετά από 36 μέρες και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 12/11/2020.

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Άλλωστε, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη καθ' οιονδήποτε τρόπο, λόγω της καθυστέρησης έξι ημερών, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (παρ. 5 άρθρου 79 Κ.Δ.Δ.) και ειδικότερα εφόσον δεν έχει ενδιάμεσα αλλάξει η νομική βάση για τις επιβαλλόμενες κυρώσεις. Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά τις πράξεις ακυρωτέες και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης εικονικότητας και καλής πίστης.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά τη κρινόμενη περίοδο (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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 την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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 ισχυρίζεται ότι συνεργάστηκε με την εκδότρια επιχείρηση το Νοέμβριο του 2014 για την αποξήλωση του πρατηρίου της καυσίμων από την παλιά της έδρα επί της οδού και τη μεταφορά του στις αρχές του 2015 στη νέα της διεύθυνση στο σε ήδη διαμορφωμένο πρατήριο. Επειδή το πρατήριο για πολλά χρόνια ήταν ανοίκιαστο υπήρχαν φθορές που το καθιστούσαν μη λειτουργικό. Τον Ιούλιο του 2015 επέκτεινε το στέγαστρο μέχρι την οροφή του κτίσματος ώστε να είναι στεγασμένος ο χώρος από τις αντλίες μέχρι το κατάστημα. Μέσα στον Ιούλιο του 2015 έγινε διάρρηξη χτυπώντας με αυτοκίνητο τα μεταλλικά στόρια του καταστήματος και καταστρέφοντας ολοσχερώς την τζαμαρία. Για αυτό αντικαταστάθηκαν τα ηλεκτρικά ρολά και επισκευάστηκαν οι μηχανισμοί και με την ευκαιρία έγιναν τα απαραίτητα μερεμέτια, όπως βάψιμο, τσιμεντάρισμα. Αργότερα μέσα στο 2016 προέκυψε σοβαρό κατασκευαστικό πρόβλημα με την οροφή του κτιρίου που χρειάστηκε να γίνει ειδική μόνωση λόγω του στεγάστρου που επέκτεινε, καθώς έφερνε μεγάλες ποσότητες νερού. Η διαδικασία επαναλήφθηκε τρεις φορές μέχρι να επιτευχθεί η απόλυτη μόνωση. Δεν ήρθε σε καμία επαφή με την διαχειρίστρια και μοναδική εταίρο της «.....», αλλά με τρίτο πρόσωπο τον κο, ο οποίος έχει χρόνια εμπειρία στις κατασκευές πρατηρίων καυσίμων. Όλες οι κατασκευές έγιναν με προσωπικό της εκδότριας επιχείρησης, ενώ οι εξοφλήσεις των επίμαχων φορολογικών στοιχείων έγιναν τοις μετρητοίς λόγω του capital control. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει φωτοτυπία της από 10/11/2014 σύμβασης έργου με την εκδότρια επιχείρηση, βεβαίωση της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διαπραχθείσα διάρρηξη στις 7/7/2015 και φωτογραφίες του πρατηρίου καυσίμου στην παλιά και νέα διεύθυνση, καθώς και της καταστροφής που υπέστη από την διάρρηξη.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 19/10/2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διότι:

- ✓ Η εκδότρια εταιρία «.....», ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα, ούτε στο δηλωθέν υποκατάστημα.
- ✓ Η εταιρία «.....» στερούνταν μηχανολογικό εξοπλισμό, οχήματα και εξειδικευμένο προσωπικό που απαιτούνταν για τη διεκπεραίωση των εργασιών της αφού ουδέποτε απασχόλησε

προσωπικό, ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις και δεν έλαβε τιμολόγια αγορών-δαπανών από τρίτες επιχειρήσεις.

✓ Η επιχείρηση «.....» ενώ έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 2.680.000,00 € στις χρήσεις 2014-2016, δεν έχει αποδώσει τους φόρους (Φ.Π.Α. και φόρο εισοδήματος) που αντιστοιχούν σε αυτές τις πωλήσεις και δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις, καθώς είτε δεν υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, είτε αυτές που υποβάλει είναι ανακριβείς.

✓ Η μοναδική εταίρος και νόμιμη εκπρόσωπος της «.....», κα, δεν έθεσε τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησής της υπόψιν του ελέγχου, ως είχε υποχρέωση, παρά την επίδοση δύο προσκλήσεων για προσκόμιση βιβλίων – στοιχείων που της επιδόθηκαν στην οικία της.

✓ Όπως προέκυψε από τα στοιχεία που βρέθηκαν στις λήπτριες επιχειρήσεις της «.....», τα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούν πάσης φύσεως εμπορεύματα και παροχή υπηρεσίας ανάλογα με τις εκάστοτε ανάγκες της λήπτριας επιχείρησης. Όλο αυτό το εύρος των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών είναι αδύνατο να έχουν πραγματοποιηθεί από μία επιχείρηση χωρίς προσωπικό και χωρίς να έχει δραστηριοποιηθεί στην έδρα της.

✓ Η μοναδική εταίρος και νόμιμη εκπρόσωπος της εκδότριας επιχείρησης, κα, έχει ιδρύσει άλλες δύο επιχειρήσεις, μετέπειτα της ίδρυσης της «.....», οι οποίες επίσης ελέγχονται για έκδοση εικονικών τιμολογίων με την ίδια μεθοδολογία, όπως στην περίπτωση της «.....», οι οποίες είναι η «.....» και «.....».

✓ Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρίας, κ., δήλωσε ότι δεν γνωρίζει την διαχειρίστρια της «.....», παρά μόνο γνωρίζει τον, χωρίς να γνωρίζει αν η σχέση του με την εκδότρια εταιρία είναι υπαλληλική ή υπεργολαβική. Επίσης δηλώνει ότι γνωρίζει χρόνια τον, καθώς ασχολείται χρόνια με κατασκευές πρατηρίων. Την ίδια στιγμή όμως γνωρίζει ότι οείναι διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας «..... - ΑΦΜ, με την οποία έχει συνεργαστεί και έχει λάβει το υπ' αρ. 577/1-12-2014 Τιμολόγιο με καθαρή αξία 7.650,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.759,50 €, ήτοι συνολικής αξίας 9.409,50 €, το οποίο αφορά στην αλλαγή έδρας που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα στις 18/01/2015.

✓ Τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών/12-11-2014 και/4-12-2014 περιγράφουν ως είδος παρεχόμενης υπηρεσίας την αποξήλωση εταιρικής ταυτότητας στεγάστρου, αποξήλωση επενδύσεων κολώνων, αποξήλωση στεγάστρων, αποξήλωση πλυντηρίου και μεταφορά στη γέφυρα, αποξήλωση σχαρών, αποξήλωση επίπλων και επανατοποθέτηση, αποξήλωση δαπέδων και καζανιών και αποπεράτωση φατμίων. Ωστόσο το 2014 ίσχυε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) – Νόμος 4093/2012 – Παράγραφος Ε – Υποπαράγραφος Ε1 – Άρθρο 6 – παράγραφος 14 που ορίζει το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου παροχής: Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή

υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση». Όπως προκύπτει από την περιγραφή των εκδοθέντων Τ.Π.Υ. .../12-11-14 και/4-12-2014 φαίνεται ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη διαλύσει – αποξηλώσει το σύνολο των εγκαταστάσεων της στην αρχική της έδρα, καθώς είχε αποξηλώσει στέγαστρα, πλυντήριο αυτοκινήτων, σχάρες, έπιπλα, δάπεδα και καζάνια. Μάλιστα στην περιγραφή αναγράφεται ότι τα έπιπλα επανατοποθετήθηκαν στην νέα έδρα της εταιρίας στο μέχρι τις 4/12/2014. Δίνεται επομένως η εικόνα μίας μη λειτουργικής επιχείρησης στις 4/12/2014, καθώς είχε ήδη διαλυθεί το σύνολο των εγκαταστάσεων της. Η εικόνα όμως των βιβλίων της επιχείρησης είναι διαφορετική, καθώς αυτή δείχνει μία συνεχή και απρόσκοπτη λειτουργία της εντός του 2014, καθώς εμφανίζει τις συνήθεις αγορές καυσίμων και τις συνήθεις ημερήσιες λιανικές και χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων. Η μετακόμιση έλαβε χώρα το δεύτερο δεκαήμερο του Ιανουαρίου 2015, όπως άλλωστε προκύπτει και από τη δήλωση μεταβολής έδρας που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της νέας έδρας την 18/01/2015.

✓ Όπως δήλωσε ο κ. στο υπόμνημά του, τα τιμολόγια του 2014 της «.....» αφορούν μεταξύ των άλλων στην αποξήλωση του πλυντηρίου των αυτοκινήτων μαζί με τα μηχανήματα και εν μέρει η υπηρεσία τους αφορούσε και στη μεταφορά και επανατοποθέτηση σε λειτουργική κατάσταση του πλυντηρίου αυτοκινήτων μαζί με τα μηχανήματα. Ταυτόχρονα, η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει λάβει το υπ' αρ./22-12-2014 Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....», στο οποίο ως περιγραφή είδους υπηρεσίας αναγράφεται μεταξύ των άλλων τοποθέτηση πλυντηρίου μετά των υλικών. Επομένως για την ίδια υπηρεσία (επανατοποθέτηση πλυντηρίου αυτοκινήτων), η προσφεύγουσα έχει δεχθεί δύο τιμολόγια από διαφορετικές επιχειρήσεις.

✓ Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει καταχωρήσει στο τέλος του 2014 μεγάλο πλήθος τιμολογίων σε αξία από τρίτους προμηθευτές που αφορούν στις δαπάνες μεταφοράς της έδρας της, πέραν της καταχώρησης των δύο τιμολογίων από την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 39.292,35 €.

✓ Δεν έχει αποσαφηνιστεί ο τρόπος μεταφοράς του εξοπλισμού που αποξηλώθηκε από την παλιά έδρα στην νέα έδρα της επιχείρησης στο, καθώς δεν επιδείχθηκαν φορτωτικές για την μεταφορά αυτή, ενώ η εκδότρια επιχείρηση δεν διαθέτει οχήματα, ούτε μηχανήματα έργου (γερανοί, αναβατόρια) που απαιτούνται για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων εργασιών που αναγράφονται στα τιμολόγια του 2014.

✓ Ο αριθμός κυκλοφορίας οχήματος που αναγράφεται στα υπ' αρ./18-6-2015 Δελτίο Αποστολής εκδόσεως «.....» και/1-11-2017 ΔΑ-TIM εκδόσεως «.....», ανήκει σε τρίτη επιχείρηση και συγκεκριμένα στην

«.....», κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 3446/2006 - ΦΕΚ 49/Α/10.3.2006: «Οργάνωση και λειτουργία αρχών ελέγχου κυκλοφορίας των οχημάτων - Ρυθμίσεις για τις επιβατικές μεταφορές και άλλες διατάξεις: Άρθρο 4. Παραβάσεις κατά την κυκλοφορία φορτηγών οχημάτων – Κυρώσεις 1. Οι παραβάσεις κατά την κυκλοφορία των φορτηγών οχημάτων και οι προβλεπόμενες γι' αυτές διοικητικές κυρώσεις είναι οι εξής:...1.31 Χρησιμοποίηση φορτηγού οχήματος ιδιωτικής χρήσης για διαφορετικό σκοπό από αυτόν για τον οποίο χορηγήθηκε η άδεια κυκλοφορίας του, συμπεριλαμβανομένης και της περίπτωσης διενέργειας μεταφορών για λογαριασμό τρίτων με ή χωρίς κόμιστρο ...»

✓ Τα δύο τιμολόγια του 2014 εκδόσεως της «.....» συνολικής αξίας 39.292,35 € εμφανίζονται ανεξόφλητα. Αντίστοιχα, τα υπ' αρ./2-7-15 και/7-7-15 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της «.....» συνολικής αξίας 31.242,00 € εμφανίζονται να εξοφλούνται τοις μετρητοίς στις 14/07/2015 λόγω capital control. Όμως σύμφωνα με την ΠΟΛ 1143/3-7-15 χαρακτηρίζονται ως εκπιπτόμενες οι δαπάνες που εξοφλούνται χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής για τιμολόγια που εκδόθηκαν μέχρι 28/06/2015. Επομένως, τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Πέρα όμως από τον χαρακτηρισμό ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ο έλεγχος αμφισβητεί την εξόφληση των συγκεκριμένων τιμολογίων ποσού 31.242,00 € με μετρητά εν μέσω capital control, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σελίδα 9 της από 19/10/2020 έκθεσης ελέγχου. Όσον αφορά τα πέντε τιμολόγια που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο και Νοέμβριο 2015 συνολικής αξίας 8.892,90 €, εξοφλήθηκε μόνο ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα συγκεκριμένα τιμολόγια, με καταβολή 1.660,00 € στις 01/02/2016 στην ALPHA BANK από τον

✓ Στο υπ' αρ./6-10-2015 Τ.Π.Υ. σειράς Β' εκδόσεωςαναγράφεται ως είδος παρεχόμενης υπηρεσίας «*συντήρηση χώρου αντλιών, καθαρισμός φρεατίων και δεξαμενών (για όλο το χρόνο κατόπιν συμφωνίας)*». Δεν επιδείχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό για τον καθορισμό των ακριβών όρων συνεργασίας, ούτε προσδιορίζεται επακριβώς το χρονικό διάστημα που αφορά η υπηρεσία.

✓ Στο υπ' αρ. 36/13-11-2015 Τ.Π.Υ. σειράς Α' εκδόσεως «.....» αναγράφεται ως είδος παρεχόμενης υπηρεσίας «*μόνωση ταράτσας πρώτη στρώση*». Από τον έλεγχο όμως του βιβλίου εσόδων - εξόδων της επιχείρησης δεν διαπιστώθηκε η αγορά των απαραίτητων υλικών για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης οικοδομικής εργασίας, ούτε από την εταιρία «.....», ούτε από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

✓ Από τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα φέρεται να προχώρησε σε εργασίες μόνωσης ταράτσας τρεις φορές σε διάστημα 18 μηνών. Συγκεκριμένα έλαβε το υπ' αρ./22-12-2014 Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....», στο οποίο συμπεριλαμβάνεται ως είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας «μόνωση ταράτσας» καθαρής αξίας 2.160€. Έντεκα μήνες αργότερα εμφανίζεται να προβαίνει ξανά σε εργασίες μόνωσης της ταράτσας. Ειδικότερα έλαβε τα υπ' αρ./12-11-15 και/13-11-15 Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....» με περιγραφή παρασχεθείσας

υπηρεσίας «καθαρισμός ταράτσας» και «μόνωση ταράτσας πρώτη στρώση» καθαρής αξίας 1.400 € και 1.280 € αντίστοιχα. Επτά μήνες αργότερα εμφανίζεται να προβαίνει ξανά σε εργασίες μόνωσης της ταράτσας. Συγκεκριμένα έλαβε τα υπ' αρ. /1-6-16 Τ.Π.Υ., ... /2-6-16 ΔΑ-ΤΙΜ, ... /4-6-16, 106/6-6-16 και ... /8-6-16 Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....» με περιγραφή «στρώση και καθαρισμός ταράτσας», «υλικά μόνωσης ταράτσας», «πρώτο χέρι αστάρι για μόνωση», «δεύτερο χέρι μόνωσης χωρίς τρίχα» και «τρίτο χέρι στρώσης μόνωσης ταράτσας» καθαρής αξίας 490 €, 500 €, 430 €, 490 € και 490 € αντίστοιχα. Εμφανίζεται δηλαδή η προσφεύγουσα να επαναλαμβάνει μία εργασία (μόνωση ταράτσας), η οποία συνήθως μπορεί να χρειαστεί να γίνεται μία φορά στα 10 χρόνια και σε καμία περίπτωση 3 φορές σε δεκαοκτώ μήνες. Επιπλέον κατά κανόνα, η εκτέλεση τέτοιων οικοδομικών εργασιών συνοδεύεται από εγγύηση καλής τεχνικής λειτουργίας για ένα διάστημα περίπου τριών ετών, οπότε δεν δικαιολογείται η συχνότητα εκτέλεσης της συγκεκριμένης οικοδομικής εργασίας.

✓ Δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου κανένα παραστατικό (φορτωτική, Τ.Π.Υ.) για τον τρόπο μεταφοράς των οικοδομικών υλικών από την «έδρα» της επιχείρησης «.....» στην Κατερίνη στην έδρα της προσφεύγουσας στο Κορδελιό.

✓ Από έρευνα του ελέγχου στο σύστημα TAXIS δεν προκύπτει να έχουν καταχωρηθεί συμφωνητικά στα έτη 2014-2016 από την προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα ως απόδειξη της πραγματοποίησης των επίδικων συναλλαγών επικαλείται την πλήρη εξόφληση τοις μετρητοίς των δύο τιμολογίων του έτους 2014 συνολικής αξίας 39.292,35 €, κατά το διάστημα που επιβλήθηκαν τα capital control, ενώ ισχυρίζεται ότι η μη έκπτωση της δαπάνης λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο δεν εισάγει τεκμήριο εικονικότητάς της. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ' αρ. ... /14-07-2015 απόδειξης είσπραξης εκδόσεως «.....», στην οποία αναγράφεται ότι η πληρωμή ποσού 31.242,00€ έγινε τοις μετρητοίς λόγω capital control. Ωστόσο, το ποσό αυτό ταυτίζεται με το ποσό των υπ' αρ. ... /2-7-15 και ... /7-7-15 Τ.Π.Υ. αξίας 31.242,00 €. Δεν προσκομίστηκε απόδειξη για την εξόφληση των τιμολογίων του έτους 2014, ενώ η μόνη πληρωμή που έλαβε χώρα ήταν η κατάθεση μέσω τραπέζης ποσού 1.600,00 €, στις 1/2/2016, ποσό που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των πέντε τιμολογίων που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο και Νοέμβριο 2015 συνολικής αξίας 8.892,90 €.

Επειδή επιπλέον, η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί προσκομίζει την από 10/11/2014 σύμβαση έργου με την εκδότρια επιχείρηση στην οποία αναγράφεται επιγραμματικά «Γενική αποξύλωση πρατηρίου και αποπεράτωση χώρου». Ωστόσο, η εν λόγω σύμβαση δεν δύναται να ληφθεί υπόψη, καθώς κατά τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, οι συμβάσεις αυτές καταρτίζονται εγγράφως με πλήρη περιγραφή των εκατέρωθεν συμβατικών υποχρεώσεων προς αποφυγή παρερμηνειών κατά την εκτέλεση της συμφωνίας και προς αποφυγή υπαναχώρησης των μερών, ιδιαίτερα δε για ποσά όπως εν προκειμένω ύψους 39.292,35 €.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 19/10/2020 έκθεση ελέγχου του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής του συντελεστή 40% αντί του ορθού 20%, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Επειδή στην περ. δ' της παρ. 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται : «3. 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: α) ... 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. γ) ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

Επειδή από την προσφεύγουσα προβάλλεται επικουρικά ο ισχυρισμός πως η εικονικότητα δεν αφορούσε τις ίδιες τις συναλλαγές, αλλά ενδεχομένως το πρόσωπο του εκδότη και πως σε κάθε περίπτωση η ίδια υπήρξε καλόπιστη έναντι αυτού. Ο εν λόγω ισχυρισμός δε γίνεται δεκτός, διότι όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά, ενώ παράλληλα στο ίδιο διάστημα έλαβε παρόμοιες υπηρεσίες από άλλους επιτηδευματίες, οι οποίες θα ήταν δυνατό να καλύψουν τις επιχειρηματικές της ανάγκες που σχετίζονται με τα υπό κρίση έργα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια παρασχέθηκαν γενικότερα. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της

εκδότης των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, η διάρκεια των έργων και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι η προσφεύγουσα δεν ενήργησε καλόπιστα, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος. Περαιτέρω δεν δύναται να εφαρμοστεί η διάταξη της περ, δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διότι όπως αποδείχθηκε η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ανάγεται στο σύνολο της συναλλαγής και όχι στο πρόσωπο του εκδότη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό με αριθμό//5-11-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	12.778,00 €	12.778,00 €

2. Η με αριθμό//5-11-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	10.712,00 €	10.712,00 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.