



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

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

Αριθμός απόφασης: 1169

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

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), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας 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, έως την 29.10.2021.

5. Την από 17.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της με αριθμό/12.10.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Τη με αριθμό/12.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/25.02.2021 κλήση προς ακρόαση.
9. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/25.02.2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας με θέμα «αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο».
10. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/12.03.2021 διαβιβαστικό έγγραφο και τη συνημμένη σε αυτό έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων έπειτα από αναπομπή υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./12.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 134.929,58€, λόγω λήψης τριών (3) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 337.323,96€, πλέον Φ.Π.Α. 77.584,51€.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 18.09.2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ- Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό/03.10.2019 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με το οποίο κρίθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του, Α.Φ.Μ. εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία και μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένως κρίθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, καθόσον οι αναφερόμενες σε αυτά συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Έλλειψη αιτιολογίας.
2. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της προστασίας του διοικουμένου.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ - Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπ' αριθ. 09/25.02.2021 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου δια του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/25.02.2021 διαβιβαστικού εγγράφου. Ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε την από 08.03.2021 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων. Ταυτόχρονα, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/25.02.2021 κλήση σε ακρόαση.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται

εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...

4. 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. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την

προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ , πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ , διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

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**. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ./03.10.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η από 31.10.2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, Α.Φ.Μ. αποτέλεσαν εσωτερικά έγγραφα για τη διενέργεια ελέγχων σε αντισυμβαλλόμενους της λήπτες φορολογικών στοιχείων. Επομένως, στις 03.10.2019, ο Προϊστάμενος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ είχε σαφή εικόνα και στοιχεία όσον αφορά την παραβατική συμπεριφορά της επιχείρησης , Α.Φ.Μ. και τις συσχετιζόμενες με αυτήν αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις της- πελάτες της, μεταξύ των οποίων ήταν και η προσφεύγουσα.

Κατά συνέπεια, το από 03.10.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η από 31.10.2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ, συνιστά το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, καθώς περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής μετά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. σε βάρος της προσφεύγουσας την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2021) βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Κατά συνέπεια το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης την 12.10.2020.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο 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. 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. ...»

Επειδή, το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

.....
3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992:

«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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να

εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «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... 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και ο προσδιορισμός του προστίμου Κ.Β.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από 18.09.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ- Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ και συγκεκριμένα:

➤ Ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου εργασιών του. Ειδικότερα:

- Ο, προέβη σε έναρξη εργασιών το 2008 με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών και δευτερεύουσα τις γενικές κατασκευαστικές εργασίες για μονάδες ηλεκτροπαραγωγής και έδρα στο Νομού Κοζάνης. Ως επαγγελματική εγκατάσταση δήλωσε μια αποθήκη 70 τ.μ., δωρεάν παραχώρηση από τον πατέρα του Την ίδια χρονιά δήλωσε επέκταση δραστηριότητας: τις εργασίες εκσκαφών και το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2010-2014 και τα φορολογικά έτη 2014-2016, ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για την περίοδο

01.01.2008 -31.12.2013 (περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. υπέβαλε μόνο έως το α' τρίμηνο της διαχειριστικής περιόδου 01.01.-31.12.2010). Δεν υπέβαλε για τα έτη 2009-2013 συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών.

- Στη χρήση 2010 η συνολική καθαρή αξία των αγορών του ανερχόταν σε 8.326,44€ (αφορούν σε αγορά Ε.Ι.Χ.) και των πωλήσεων σε 2.612.578,20€, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών των συναλλασσόμενων με αυτόν επιχειρήσεων.
- Από τις καταστάσεις ασφαλισμένων που απέστειλε ο Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης – Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών Κοζάνης στην ανωτέρω ελεγκτική αρχή, κατόπιν σχετικού αιτήματός της, προκύπτει ότι απογράφηκε στις 05.06.2009 και απασχόλησε προσωπικό από τον 5^ο έως τον 10^ο μήνα του έτους 2009.
- Δε διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό και μηχανολογικό εξοπλισμό ούτε το κατάλληλο προσωπικό για την εκτέλεση των έργων, όπως περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

➤ Η προσφεύγουσα έλαβε κατά το έτος 2010 από τον, Α.Φ.Μ. τα παρακάτω εικονικά ως προς τη συναλλαγή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

- Το Τ.Π.Υ.11.2010 καθαρής αξίας 126.503,08€ πλέον Φ.Π.Α. 29.095,71€

- Το Τ.Π.Υ.12.2010 καθαρής αξίας 110.146,88€ πλέον Φ.Π.Α. 25.333,78€

- Το Τ.Π.Υ.12.2010 καθαρής αξίας 100.674,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23.155,02€

συνολικής καθαρής αξίας 337.323,96€, πλέον Φ.Π.Α. 77.584,51€. Δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησής τους, ενώ στα φορολογικά της βιβλία είναι καταχωρημένα με την ένδειξη πίστωση. Από τον έλεγχο δε των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του, Α.Φ.Μ. δεν προκύπτει να διενεργήθηκε κατάθεση οποιουδήποτε ποσού από την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα 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 υποστηρίζει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι ανέθεσε στον, εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων υπερβολικά την εκτέλεση μέρους του έργου με αντικείμενο την αποκατάσταση του χώρου των αποθέσεων περιοχής στο Κοζάνης το οποίο είχε αναλάβει αυτή, λόγω του ότι απασχολούνταν το διάστημα εκείνο σε άλλα έργα. Η συγκεκριμένη επιλογή έγινε, καθώς ο διέθετε πολλά μηχανήματα έργου, ήταν γνωστός για την εργατικότητα του και συνακόλουθα ήταν σε θέση να παρέχει τις συγκεκριμένες υπηρεσίες. Η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει αν ο εκδότης κατείχε νόμιμα τα μηχανήματα ή απασχολούσε ασφαλισμένο

προσωπικό. Προς επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών της προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

1. Στοιχεία που σχετίζονται με το προσωπικό που απασχόλησε ο, εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα:

α) το με αριθμό Β. Μην./2012 κατηγορητήριο σε βάρος του για μη καταβολή σε εργαζομένο του δεδουλευμένων αποδοχών και επιδομάτων το διάστημα 30.09.2009-29.11.2009 β) το με αριθμό/2012 κλητήριο θέσπισμα της εισαγγελίας Πρωτοδικών Κοζάνης σε βάρος του για μη ασφάλιση εργαζομένου του από 01.06.2009-31.10.2009 γ) το με αριθμό/2012 κλητήριο θέσπισμα της εισαγγελίας Πρωτοδικών Κοζάνης σε βάρος του για μη ασφάλιση εργαζομένου του από 01.07.2009-01.03.2012 και δ) το με αριθμό/2015 κλητήριο θέσπισμα της εισαγγελίας Πρωτοδικών Κοζάνης σε βάρος του για μη καταβολή αποδοχών και επιδομάτων σε εργαζομένο του από 30.04.2013-10.06.2013.

2. Στοιχεία σχετικά με οχήματα που χρησιμοποίησε ο και συγκεκριμένα:

α) Άδειες κυκλοφορίας που εκδόθηκαν στο i) όνομα του για τα ακόλουθα οχήματα: Φορτηγό ανατρεπόμενο με αριθμό κυκλοφορίας και ημερομηνία έκδοσης 26.05.2008, φορτηγό ανατρεπόμενο με αριθμό κυκλοφορίας και ημερομηνία έκδοσης 03.09.2008, φορτηγό κοινό μη ανατρεπόμενο με αριθμό κυκλοφορίας και ημερομηνία έκδοσης 13.11.2012 ii) άδεια κυκλοφορίας που εκδόθηκε στο όνομα του πατέρα του, iii) άδεια κυκλοφορίας που εκδόθηκε στο όνομα του για το με αριθμό κυκλοφορίας το οποίο ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι χρησιμοποιούσε ο

β) Την από 12.01.2012 μήνυση της κατά του για υπεξαίρεση του με αριθμό κυκλοφορίας τετραξονικού ανατρεπόμενου φορτηγού και την με αριθμό/2014 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Κοζάνης που εκδόθηκε επί της μήνυσης.

γ) Τα με αριθμό/16.07.2013 και/16.07.2013 Τ.Π.Δ.Α. της επιχείρησης «.....» βάσει των οποίων ο αδερφός του, αγόρασε από την εταιρεία αυτή ένα οδοποιητικό μηχάνημα και ένα φορτηγό με παρακράτηση κυριότητας.

δ) Την από 29.08.2013 μήνυση της εταιρείας «.....» κατά του

ε) Την από 30.12.2013 ανωμοτί εξέταση του

ζ) Το με αριθμό/12.06.2013 Τιμολόγιο Πώλησης στον ενός οδοποιητικού μηχανήματος μάρκας CAT 980.

η) Τη με αριθμό/12.09.2008 σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της «.....» και του

θ) Τη με αριθμό/04.05.2012 τροποποίηση σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της «..... και του».

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ δεν είχε κατά τον έλεγχο που διενήργησε στη διάθεση της τα ανωτέρω έγγραφα, η Υπηρεσία μας απέστειλε αυτά στην εν λόγω φορολογική αρχή, προκειμένου να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να διαμορφώσει βέβαιη κρίση επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/12.03.2021 διαβιβαστικό έγγραφο απέστειλε στην Υπηρεσία μας την από 08.03.2021 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων (κατόπιν αναπομπής) εμμένοντας στο αρχικό πόρισμα ελέγχου:

α) Το με αρ. Β. Μην./2012 κατηγορητήριο κατά, αφορά στην αξιόποινη πράξη της μη καταβολής δεδουλευμένων αποδοχών και επιδομάτων σε εργαζόμενο της επιχείρησης «.....» και συγκεκριμένα στον, για το διάστημα από 3/9/2009 ως 29/11/2009. Το χρονικό διάστημα που εργάστηκε ο συγκεκριμένος στην επιχείρηση «.....», είναι εκτός φορολογικών χρήσεων για τις οποίες καταλογίστηκε η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην προσφεύγουσα. Συνεπώς ουδεμία μεταβολή επιφέρει το έγγραφο αυτό, στις ελεγκτικές μας διαπιστώσεις όπως αυτές αποτυπώνονται στη σχετική έκθεση ελέγχου.

β) Το με αρ./2012 κλητήριο θέσπισμα προς της εισαγγελίας Πρωτοδικών Κοζάνης, αφορά ομοίως στην αξιόποινη πράξη της μη καταβολής δεδουλευμένων αποδοχών σε τρεις μισθωτούς της επιχείρησης «.....», για το διάστημα 1/6/2009-31/10/2009. Το χρονικό διάστημα που εργάστηκαν οι συγκεκριμένοι στην επιχείρηση «.....», είναι εκτός φορολογικών χρήσεων για τις οποίες καταλογίστηκε η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην προσφεύγουσα. Συνεπώς ουδεμία μεταβολή επιφέρει το έγγραφο αυτό, στις ελεγκτικές μας διαπιστώσεις όπως αυτές αποτυπώνονται στη σχετική έκθεση ελέγχου.

γ) Το με αρ./2012 κλητήριο θέσπισμα προς τον της εισαγγελίας Πρωτοδικών Κοζάνης αφορά στην αξιόποινη πράξη της μη ασφάλισης εργαζομένων της επιχείρησης «.....» κατά το χρονικό διάστημα από 5/2009 έως 12/2009. Το χρονικό αυτό διάστημα, είναι εκτός των φορολογικών χρήσεων για τις οποίες καταλογίστηκε η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνεπώς δεν αξιοποιείται ελεγκτικώς.

δ) Το με αρ./2015 (λανθασμένα αναφέρεται με τον αρ./2015) κλητήριο θέσπισμα σε βάρος, για την αξιόποινη πράξη της μη καταβολής αποδοχών και επιδομάτων σε εργαζόμενο του. Πρόκειται συγκεκριμένα για τον ο οποίος απασχολήθηκε ως οδηγός, κατά το διάστημα 30/4/2013 – 10/6/2013. Ομοίως και το έγγραφο αυτό, αναφέρεται σε πράξεις που αποδίδονται στον, εκτός των φορολογικών χρήσεων για τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα, τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ε) Η προσφεύγουσα επικαλείται άδειες κυκλοφορίας φορτηγών οχημάτων κυριότητας, προκειμένου να αποδείξει ότι ο εκδότης των εικονικών διέθετε τα αναγκαία

οχήματα προκειμένου να εκτελέσει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα πρόκειται για:

1) το με αρ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. μικτού βάρους 26.000 kg το οποίο σύμφωνα με έγγραφο του υπουργείου υποδομών, μεταφορών & δικτύων (επισυνάπτεται), έχει τεθεί σε κατάσταση ακινησίας από την 30/11/2009 κατόπιν αφαίρεσης της άδειας κυκλοφορίας και των κρατικών πινακίδων, με απόφαση του Νομάρχη Κοζάνης την 12/11/2009. Κατά συνέπεια το όχημα αυτό δεν υπήρχε η δυνατότητα να κυκλοφορεί και να εκτελεί τις εργασίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα από τον, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

2) το με αρ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. μικτού βάρους 31.000 kg το οποίο επίσης τέθηκε από την αστυνομία σε ακινησία την 30/11/2009 κατόπιν αφαίρεσης της άδειας κυκλοφορίας και των κρατικών πινακίδων κυκλοφορίας του, με απόφαση του Νομάρχη Κοζάνης την 13/8/2009. Κατά συνέπεια και το όχημα αυτό δεν υπήρχε η δυνατότητα να κυκλοφορεί και να εκτελεί τις εργασίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα από τον, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

3) το με αρ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. μικτού βάρους 2625 kg, το οποίο είναι κοινό μη ανατρεπόμενο, «αγροτικό» όπως χαρακτηρίζεται από το έγγραφο του υπουργείου μεταφορών, υποδομών και δικτύων, και το κατέχει ο από τις 13/11/2012 σύμφωνα με την άδεια κυκλοφορίας. Το όχημα αυτό βρίσκεται σε κατάσταση «κίνησης» αλλά είναι προφανές ότι τόσο λόγω του μεγέθους και του τύπου του, όσο και του χρονικού διαστήματος κυριότητας και κατοχής του, δεν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για τις υπό κρίσιν υπηρεσίες από την προσφεύγουσα.

4) το με αρ. κυκλοφορίας ανήκει σε άλλο πρόσωπο, συγκεκριμένα τον, δεν αποδεικνύεται δε, από κανένα έγγραφο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο ότι βρισκόταν οποτεδήποτε στην κυριότητα του, ή έστω ότι κατείχε και νέμονταν αυτό καθ' οιονδήποτε τρόπο ο Συνεπώς ως προς τον ασαφή και αόριστο αυτό ισχυρισμό, παρέλκει οποιαδήποτε επιχειρηματολογία.

στ) Η προσφεύγουσα επικαλείται την κατοχή του υπ' αρ. Φ.Ι.Χ. από τον, προσκομίζοντας προς απόδειξη του ισχυρισμού της αυτού, την από 12/1/2012 μήνυση (επισυνάπτεται), της εταιρείας «.....» με την οποία ο ανωτέρω εγκαλείται για την πράξη της υπεξαίρεσης του αντικειμένου αυτού. Συναφώς προσκομίζει και την με αρ./2014 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Κοζάνης (ως Εφετείου), η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αρ./2013 έφεσης του κατά της υπ' αρ./2013 απόφασης του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Κοζάνης (επισυνάπτεται).

Σύμφωνα με την απόφαση του Εφετείου, ο «...εντός του χρονικού διαστήματος από 16-9-2009 ως 13-01-2012, στην Κοζάνη, ενεργώντας με πρόθεση ιδιοποιήθηκε παράνομα ξένο ολικά κινητό πράγμα... ενώ είχε συνάψει σύμβαση έργου με την ... «.....» ... η ως άνω Α.Ε. παρέδωσε στον κατηγορούμενο ένα τετραξονικό ανατρεπόμενο φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας με αριθμό πλαισίου».

Επί του συγκεκριμένου ισχυρισμού της προσφεύγουσας, ο οποίος συνίσταται στο γεγονός ότι ο έστω και ως προϊόν υπεξαίρεσης κατείχε και χρησιμοποιούσε το συγκεκριμένο φορτηγό, επαγόμεστε τα ακόλουθα: Διενεργώντας έλεγχο για τις συναλλαγές του με άλλες οντότητες, διαπιστώσαμε ότι αυτός είχε μια συναλλαγή στις 16/10/2009 με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Συγκεκριμένα, ο πώλησε στην επιχείρηση αυτή το με αρ. πλαισίου τετραξονικό φορτηγό (πρόκειται για το με αρ. κυκλοφορίας που υπεξάιρεσε κατά τα ανωτέρω από την «.....»). Για την πώληση αυτή, η επιχείρηση εξέδωσε το με αρ./16/10/2009 Τιμολόγιο Αγοράς αξίας 2.500€ με αιτιολογία συναλλαγής «φορτηγό για ανταλλακτικά». Η πράξη αυτή καταχωρήθηκε στο τηρούμενο από την επιχείρηση βιβλίο Εσόδων – Εξόδων (με πράξη θεώρησης/30.1.2007), καθώς και στο Βιβλίο Μεταχειρισμένων Αγαθών (με πράξη θεώρησης/11.12.2008) στο οποίο καταγράφεται ότι πρόκειται για «διαμελισμό για πώληση ανταλλακτικών» (επισυνάπτονται τα σχετικά φωτοαντίγραφα).

ζ) Η προσφεύγουσα επικαλείται και προσκομίζει τιμολόγια πώλησης, συγκεκριμένα τα με αρ./16.7.2013 και/16.7.2013 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» προς τον με ΑΦΜ Σύμφωνα με τα τιμολόγια αυτά, ο αγόρασε τα εξής:

1) ένα μεταχειρισμένο οδοποιητικό μηχάνημα μάρκας Caterpillar τύπου με αριθμό πλαισίου και τύπο κινητήρα αξίας 65.000€ (παρακρατείται η κυριότητα), και
2) ένα μεταχειρισμένο φορτηγό αυτοκίνητο μάρκας VOLVO τύπου με αρ. πλαισίου με αρ. κυκλοφορίας, αξίας 15.000€ (επίσης παρακρατείται η κυριότητα). Προσκομίζεται επίσης από την προσφεύγουσα, η από 29/8/2013 μήνυση της «.....» δια της νομίμου εκπροσώπου της, κατά των 1), 2), 3), 4) Ιδιοκτήτη της επιχείρησης «..... Θεσσαλονίκη», με την οποία αιτείται η άσκηση ποινικής διώξεως για την πράξη της υπεξαίρεσης. Από το περιεχόμενο της μήνυσης αυτής προκύπτει ότι αντικείμενο της υπεξαίρεσης είναι τέσσερα (4) φορτηγά αυτοκίνητα (μεταξύ των οποίων και το με αρ. κυκλοφορίας ως ανωτέρω), τα οποία σύμφωνα με την εγκαλούσα, ο κατείχε δυνάμει μισθωτικής σύμβασης με την εγκαλούσα, τα παρέδωσε στον αδελφό του και στη συνέχεια τα οχήματα αυτά παραδόθηκαν στους τρίτο και τέταρτο μηνυομένους, προκειμένου να διαλυθούν και πωληθούν ως ανταλλακτικά.

θ) Τις πράξεις αυτές αρνείται ο εγκαλούμενος στην από 30/12/2013 έκθεση εξέτασης χωρίς όρκο ισχυριζόμενος ότι τα μόνα που αγόρασε από την εταιρεία «.....» είναι αυτά που περιγράφονται στα υπ'αρ. ... και/16.7.2013 τιμολόγια πώλησης.

Από την επεξεργασία των συγκεκριμένων εγγράφων, καθίσταται σαφές ότι αυτά δεν εισφέρουν νέα αποδεικτικά στοιχεία των υπό κρίσιν συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης με τον, καθώς αφενός αφορούν σε πράξεις και συναλλαγές μεταξύ τρίτων προσώπων

(..... και «.....»), αφετέρου δε, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι ενδέχεται να χρησιμοποιήθηκαν τα φορτηγά αυτά από τον, το χρονικό διάστημα που τα κατείχε και νέμονταν ο αφίσταται της ελεγχόμενης χρονικής περιόδου (2010-2012).

ι) Το με αρ. /12.6.2013 τιμολόγιο πώλησης προς τον αναφέρεται σε μηχανήματα έργου και συγκεκριμένα σε οδοποιητικό μάρκας Caterpillar το οποίο επίσης δεν συνδέεται με οποιοδήποτε τρόπο με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον και άλλωστε βρίσκεται εκτός ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος.

κ – λ) Οι με αρ. /12.9.2008 και /4.3.2012 (τροποποιητική της προηγούμενης) συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που προσκομίζει η προσφεύγουσα, έχουν συναφθεί μεταξύ της «.....» αφενός και του «.....» αφετέρου, αφορούν στην μίσθωση ενός μεταχειρισμένου φορτηγού μάρκας VOLVO. Οι συμβάσεις αυτές καταγγέθηκαν σύμφωνα με το υπ'αρ. 7.2012 α' απόγραφο εκτελεστού και διατάχθηκε η απόδοση στην εκμισθώτρια του συγκεκριμένου οχήματος. Είναι σαφές ότι τόσο οι συμβάσεις όσο και το απόσπασμα του απογράφου με το οποίο διατάσσεται η απόδοση του εκμισθωμένου οχήματος, δεν συνδέονται με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον και ως εκ τούτου δεν μπορούν να μεταβάλλουν τα πλήρως αποδειχθέντα πραγματικά περιστατικά.

.....
ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι ανέθεσε λόγω ελλείψεως χρόνου, στην επιχείρηση του την εκτέλεση των έργων που περιγράφονται στις μεταξύ των υπογραφείσες συμβάσεις, είναι αναπόδεικτος και αναληθής, για τους λόγους που θα εξηγήσουμε ακολούθως:

Η ελεγχόμενη προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά με αντισυμβαλλόμενη την επιχείρηση «.....», για λογαριασμό της οποίας ανέλαβε χωματουργικές εργασίες στο έργο «Αποκατάσταση του χώρου των αποθέσεων περιοχής» στην Κοζάνη. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τα σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά, οι εργασίες που ανέλαβε να εκτελέσει η ελεγχόμενη είναι οι κάτωθι:

- α) Εξυγίανση ποδίου πρανών διαμόρφωσης,
- β) Συνδετήριος δρόμος βαθμίδων διαμόρφωσης πρανών,
- γ) Μέρος βαθμίδων διαμόρφωσης πρανών,
- δ) Αντιδιαβρωτική προστασία πρανών και βαθμίδων – απορροή ομβρίων.

Τα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά υπεγράφησαν μεταξύ εργοδότη και υπεργολάβου στις ημερομηνίες που ακολουθούν:

α) 7/1/2008 χρόνος έναρξης εργασιών 15/1/2008 χρόνος ολοκλήρωσης 25/2/2008 συνολικής αξίας 525.000€

β) 17/3/2008 χρόνος έναρξης εργασιών 21/3/2008 χρόνος ολοκλήρωσης 21/6/2008 συνολικής αξίας 280.000

γ) 15/7/2008 χρόνος έναρξης εργασιών 18/7/2008 χρόνος ολοκλήρωσης 30/9/2008 συνολικής αξίας 245.000€

δ) 1/10/2008 χρόνος έναρξης εργασιών 14/10/2008, χρόνος ολοκλήρωσης 30/12/2008, συνολικής αξίας 385.000€. Η συνολική δηλαδή αξία των έργων που ανέλαβε η ελεγχόμενη από την «.....», για τη χρήση 2008 ανέρχεται στο ποσό του 1.435.000€. Για το διάστημα αυτό, η ελεγχόμενη δεν προσκομίζει κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό με την επιχείρηση του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων Όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου, κατασχέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης μεταξύ άλλων, δεκαέξι (16) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 46.274,49€ πλέον Φ.Π.Α. 8.793€ τα οποία αφορούν στην περίοδο αυτή, και στο συγκεκριμένο έργο.

Από την επεξεργασία των φορολογικών αυτών στοιχείων που έλαβε η ελεγχόμενη από τον εν λόγω εκδότη, προκύπτει ότι οι συναλλαγές τους κατά τη χρήση 2008 έως και 4ο/2009 αφορούν σε δραστηριότητες οι οποίες περιγράφονται ως: «αποκατάσταση χώρου αποθέσεων περιοχή», «φόρτωση ζωικής λίπανσης», «προμήθεια και μεταφορά ζωικής λίπανσης», «μεταφορά φυτικής γης για διαμόρφωση πρανών».

Από τον έλεγχο, έχει ήδη διατυπωθεί η κρίση πως οι υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε ο εκδότης προς την ελεγχόμενη κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008, δεν χαρακτηρίζονται ως εικονικές, διότι δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία που να στοιχειοθετούν με ικανό βαθμό πιθανολόγησης, την εικονικότητα αυτή. Ως εκ τούτου, η προσκόμιση και η επίκληση όλων των εγγράφων που αφορούν στη χρήση 2008 και στις συναλλαγές της ελεγχόμενης με τον εκδότη των εικονικών τιμολογίων, δεν εισφέρει νέα στοιχεία στην υπό κρίση υπόθεση.

Κατά τη διάρκεια των ετών 2009-2012, οι εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε ο προς την προσφεύγουσα, όπως αυτές προκύπτουν από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, περιγράφονται σ' αυτά ως εξής: «αποκατάσταση του χώρου αποθέσεων περιοχή», «αποκατάσταση ζημιάς πρανών», «κατασκευή χυτά Ν.», «φόρτωση φυτικής γης για διαμόρφωση πρανών», «ολοκλήρωση έργου αποκατάσταση αποθέσεων των». Περιλαμβάνεται επίσης ένα τιμολόγιο πώλησης μηχανήματος έργου "caterpillar "καθαρής αξίας 45.000€. Η συνολική καθαρή αξία των τιμολογίων αυτών, ανέρχεται σε 705.000€ περίπου. Παρατηρείται ότι η συνολική καθαρή αξία των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τον εκδότη η ελεγχόμενη στις χρήσεις 2009-2012, με περιγραφή όμοια ή παρεμφερή αυτής που αναγράφεται στα τιμολόγια της χρήσης 2008, υπερδεκαπλασιάζεται.

Παρότι ωστόσο, οι υπηρεσίες που φαίνεται να παρασχέθηκαν από τον, είναι υπερδεκαπλάσιας αξίας, δεν υπάρχει αντίστοιχη αύξηση των δαπανών στις οποίες υπό πραγματικές συνθήκες θα υποβάλλονταν η επιχείρηση του εκδότη, προκειμένου να ανταπεξέλθει στις «αυξημένες υποχρεώσεις της». Αντιθέτως τόσο στη χρήση 2009 όσο και στη χρήση 2012, ιδίως δε σ' αυτήν, ο εμφανίζει μηδαμινές δαπάνες οι οποίες δεν συνάδουν με ενεργή επιχείρηση αυτού του αντικείμενου και αυτού του κύκλου εργασιών. Αντιθέτως, η ανυπαρξία

δαπανών π.χ. για την κίνηση, τη συντήρηση, την επισκευή, φορτηγών αυτοκινήτων και μηχανημάτων έργου, αποδεικνύει την εικονικότητα των εκδοθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι «έβλεπε» στην περιοχή Κοζάνης «στόλο οχημάτων» του και γνώριζε ότι αυτά ανήκουν και στον αδελφό του Ισχυρίζεται συγκεκριμένα, ότι ανέθεσε υπεργολαβία συνολικής καθαρής αξίας 2.985.198€ πλέον Φ.Π.Α. 686.596€ και συνολικά 3.671.794€ σε ατομική επιχείρηση, η οποία δεν διέθετε κάποια γραφεία ως έδρα, δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν διέθετε μηχανήματα έργου και λοιπό εξοπλισμό αναγκαίο για την παροχή αυτού του είδους των υπηρεσιών.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών της αυτών, προσκομίζει αντίγραφα δικαστικών αποφάσεων, μηνυτήριων αναφορών, ενόρκων ή ανωμοτί καταθέσεων, ισχυριζόμενη ότι η επιχείρηση με την οποία συναλλάχθηκε, διέθετε τον αναγκαίο εξοπλισμό όχι εξαιτίας νομίμου λόγου κτήσεως, αλλά ως προϊόν εγκληματικών της ενεργειών (υπεξαίρεση). Ισχυρίζεται επίσης, προσκομίζοντας όμοιο αποδεικτικό υλικό (δικαστικές αποφάσεις), ότι ο απασχόλησε ένα ή δύο πρόσωπα χωρίς να έχει απογραφεί ως εργοδότης στον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα. Από τα προσκομιζόμενα έγγραφα διαπιστώνεται ότι ο εκδότης των εικονικών δεν διέθετε τόσο το απαιτούμενο προσωπικό, όσο και τα υλικά μέσα για να πραγματοποιήσει τις εργασίες του μεγέθους που περιγράφεται στα αντίστοιχα τιμολόγια.

Συνεπώς, οι ανωτέρω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί, αποδεικνύουν και ενισχύουν τις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις μας, άγοντας στο ασφαλές συμπέρασμα ότι ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων, κατά τις χρήσεις που αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, δεν είχε καμία δυνατότητα παροχής των υπηρεσιών αυτών.

Για το κρίσιμο και καθοριστικής σημασίας ζήτημα, του τρόπου εξόφλησης των συναλλαγών με τον εκδότη των εικονικών τιμολογίων, η ελεγχόμενη προβάλλει τον αναπόδεδicto ισχυρισμό ότι κατέβαλλε μετρητοίς το μεγαλύτερο μέρος της αξίας των τιμολογίων αυτών. **Επιπλέον δε, η ελεγχόμενη προσκόμισε κατά τον έλεγχο, γραμμάτιο είσπραξης Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος, στο οποίο πλαστογραφήθηκε το ποσό που φέρεται να εισέπραξε ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων Έτσι αντί του ποσού των 20,00€ που προκύπτει ότι εισέπραξε ο (σύμφωνα με το αντίγραφο της Τράπεζας), προσκομίστηκε στον έλεγχο γραμμάτιο είσπραξης με ποσό 221.399,26€ το οποίο υποτίθεται ότι αντιστοιχεί στην αξία του υπ' αρ.9.2012 τιμολογίου του εκδότη προς την ελεγχόμενη. Συνολικά το ποσό που φέρεται να κατέβαλλε η ελεγχόμενη στον εκδότη των εικονικών τιμολογίων, μέσω επιταγών ανέρχεται στο ποσό των 157.700€.**

Συνοψίζοντας ως προς τα πραγματικά περιστατικά, η ελεγχόμενη προβάλλει τον ισχυρισμό ότι συναλλάχθηκε με μια ατομική επιχείρηση, η οποία δεν διέθετε γραφεία και χώρους στάθμευσης των οχημάτων και μηχανημάτων της, κατείχε παράνομα ως προϊόν υπεξαίρεσης μόνον ένα φορτηγό, το οποίο όπως αποδείχθηκε είχε ήδη πωλήσει ως «ανταλλακτικά» σε χρόνο προ των ελεγχόμενων

χρήσεων, απασχολούσε παράνομα έναν ή δύο ανειδίκευτους εργάτες σε χρόνο επίσης προ των ελεγχόμενων χρήσεων και εισέπραξε –παρότι αυτό δεν προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία αλλά δεν συνάδει και με την κοινή πρακτική-, το μεγαλύτερο μέρος του ποσού των 3.671.794€, της αξίας δηλαδή των εικονικών φορολογικών στοιχείων «μετρητοίς» χωρίς ωστόσο αυτό, να αποδεικνύεται καθ' οιονδήποτε τρόπο.

Κατόπιν αυτών, η επεξεργασία των στοιχείων που προσκόμισε και επικαλείται η ελεγχόμενη επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» με τις ασκηθείσες ενδικοφανείς προσφυγές της, οδηγεί με ασφάλεια στο συμπέρασμα της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «..... ΑΦΜ»

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

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 και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για την εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και έλλειψη αιτιολογίας, καθώς και παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της προστασίας του διοικουμένου απορρίπτονται ως ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./17.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ

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

Υπ' αριθμό/12.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010

Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3 περ. β του Ν. 4337/2015	134.929,58€
---	-------------

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.