



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06.10.2022

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

Αριθμός απόφασης: 1956

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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. πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο δραστηριότητας τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών πρόστιμο ποσού 135.522,10 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 34.100,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 7.843,00 € εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ και λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 304.704,25 €, πλέον Φ.Π.Α. 69.392,20 € από τον ίδιο εκδότη.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ - ΤΜΗΜΑ Α5 ΚΟΖΑΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

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

Ως προς τον δεύτερο 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 περιερχόμενα 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 διαπιστώσεώς 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, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε΄ του ν. 4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 έως 1/2/2016 οριζόταν ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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, φορολογική αρχή. 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, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη

σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. σε βάρος της προσφεύγουσας την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2024) τόσο βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019, όσο βάσει των διατάξεων περί συμπληρωματικών στοιχείων που προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 περ. α' του ν. 2238/1994, αφού η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΤΜΗΜΑ Α5 ΚΟΖΑΝΗΣ (που τυγχάνει να αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης) περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, μετά το πέμπτο έτος και πριν συμπληρωθεί το δέκατο έτος, που αποτελεί την καταληκτική προθεσμία για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων με αιτία συμπληρωματικά στοιχεία. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης την

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 τρίτο 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, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 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».

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 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, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. 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 ελεγχόμενου, 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.Φ.Α.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν. 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ - ΤΜΗΜΑ Α5 ΚΟΖΑΝΗΣ σύμφωνα με την οποία ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ΑΦΜ με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών και τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών κατά το έτος 2013 δεν παρουσιάζει ή παρουσιάζει ελάχιστη συναλλακτική δραστηριότητα. Ειδικότερα:

- Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών για το έτος 2013, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων επιχειρήσεων για το εν λόγω έτος προκύπτει ότι προέβη σε αγορές συνολικής καθαρής αξίας 843,30€ και πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.418.736,78€.

- Δεν απασχόλησε προσωπικό όπως προκύπτει από το από έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α. (αριθ. πρωτ. εισερχ.) σύμφωνα με το οποίο δεν έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών.

➤ Η προσφεύγουσα έλαβε κατά το έτος 2013 από τον, Α.Φ.Μ. τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία	Περιγραφή
...	.../2013	200.000,00 €	46.000,00 €	246.000,00 €	Αποπεράτωση εργασιών 9 φωτοβολταϊκών σταθμών
...	.../2013	34.100,00 €	7.843,00 €	41.943,00 €	Μεταφόρτωση απορριμμάτων, μίσθωση μηχανημάτων
...	.../2013	169.915,00 €	39.080,45 €	208.995,45 €	Δημιουργία Χ.Υ.Τ.Α.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για το TIM. συντάχθηκε το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εκδότριας και της προσφεύγουσας το οποίο κατατέθηκε προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §16 του Ν. 1882/1990 και την 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18.07.2000 Α.Υ.Ο.. Το έργο που ανατέθηκε στην εκδότρια επιχείρηση συνίστατο στην «*Αποπεράτωση Εργασιών πολιτικού Μηχανικού σε εννέα (9) Φωτοβολταϊκούς Σταθμούς*» στη θέση «.....» του Δήμου Ν. Αιτωλοακαρνανίας, στη θέση «.....» του Δήμου Ν. Τρικάλων, στη θέση «.....» του Δ.Δ. του Δήμου της Π.Ε. Αιτωλοακαρνανίας, στη θέση «.....» του Δ.Δ. του Δήμου Ν. Τρικάλων, στη θέση «.....» του Δ.Δ., στη θέση «.....» του Δ.Δ. Ν. Λάρισας, στη θέση «.....» του Δ.Δ., στη θέση «.....» του Δ.Δ. του Δήμου και στη θέση «.....» του Δήμου Ν. Λάρισας. Συμφωνήθηκε οι εργασίες να ξεκινήσουν στις .../04/2013 και να ολοκληρωθούν στις .../05/2013. Στο συμφωνητικό ωστόσο δεν αναφέρονται σημαντικές παράμετροι για την ολοκλήρωση του έργου, όπως τα οχήματα που θα χρησιμοποιηθούν.

Για το TIM. δεν προέκυψε από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (η προσφεύγουσα συνυπέβαλε καταστάσεις συμφωνητικών α', β' και δ' τριμήνου έτους 2013) η σύνταξη ιδιωτικού συμφωνητικού το οποίο να είναι κατατεθειμένο στην αρμόδια φορολογική αρχή εν αντιθέσει με το ότι ισχυρίζεται η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή.

Περαιτέρω, για το TIM. συντάχθηκε το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εκδότριας και της προσφεύγουσας επιχείρησης το οποίο κατατέθηκε προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §16 του Ν. 1882/1990 και την 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18.07.2000 Α.Υ.Ο.. Βάσει του συμφωνητικού το έργο που ανατέθηκε στην εκδότρια επιχείρηση ήταν «*..εκτέλεση χωματοεργασιών του έργου ΕΠΕΙΓΟΥΣΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΧΥΤΑ 1^{ΗΣ} ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ (Ν.ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ) ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΣ ΗΠΕΙΡΟΥ..*» με αντικείμενο «*..μεταφορά κατάλληλου εδαφικού υλικού και διάστρωση επί απορριμματικού όγκου...διαμόρφωση πρανών στο πόδι του ειδικού επιχώματος...*», με τις εργασίες να ξεκινούν στις .../11/2013 και να ολοκληρώνονται στις 31/12/2013. Επιπλέον, στο συμφωνητικό αναφέρεται ότι ως οχήματα θα χρησιμοποιούνταν ένας ερπυστριοφόρος εκσκαφέας τύπου και δύο τετραξονικά φορτηγά ανατρεπόμενα τύπου Ωστόσο, η εκδότρια επιχείρηση αν και διέθετε τον απαραίτητο μηχανολογικό εξοπλισμό για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων εργασιών, δεν εμφανίζει τις αναγκαίες για τη λειτουργία των μηχανημάτων αυτών δαπάνες.

Επειδή, όσον αφορά τον τρόπο εξόφλησης του TIM. συνολικής αξίας 246.000,00 € η προσφεύγουσα φερόταν αρχικά να είχε καταβάλει τμηματικά το τίμημα, ήτοι: α) με τραπεζική κατάθεση ποσού 179.000,00€ που πραγματοποιήθηκε στις .../08/2013 στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας με εμφανιζόμενο δικαιούχο τον και μοναδικό αριθμό συναλλαγής (UTN) της τράπεζας, β) με την υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας, αξίας 16.750,00€ με ημερομηνία, γ) με την υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας, αξίας 14.250,00€ με ημερομηνία και δ) με την υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας, αξίας 30.000,00€ με ημερομηνία Οι προαναφερόμενες επιταγές σχετίζονται με τον υπ'

αριθμ. που τηρεί η προσφεύγουσα στην τράπεζα Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που απέστειλαν τα τραπεζικά ιδρύματα και ειδικότερα βάσει των στοιχείων που διαβίβασε η, η οποία έχει απορροφήσει την, καθώς και η α) ο μοναδικός αριθμός συναλλαγής (UTN) αντιστοιχεί σε κατάθεση ποσού 20,00€ στις, με αιτιολογία «.....» στον λογαριασμό λογαριασμό της τράπεζας με μοναδικό δικαιούχο τον και όχι τον εμφανιζόμενο επί του παραστατικού, β) η υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας έχει εξοφληθεί με μετρητά στις τα οποία εισέπραξε ο μετά από οπισθογράφηση του, γ) η υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας έχει εξοφληθεί με μετρητά στις τα οποία εισέπραξε ο μετά από οπισθογράφηση του, δ) η υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας έχει εξοφληθεί με μετρητά στις τα οποία εισέπραξε ο μετά από οπισθογράφηση του Για τις προαναφερόμενες εξοφλήσεις επιταγών κρίθηκε απαραίτητη η άντληση στοιχείων για την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας με τον οποίο σχετίζονται οι επιταγές (.....), προκειμένου να ελεγχθεί αν υπήρξε «ανακύκλωση κεφαλαίων» και για τον λόγο αυτό εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή άρσης τραπεζικού απορρήτου. Όπως προέκυψε, μετά την εξόφληση της υπ' αριθμ. επιταγής, αξίας 30.000,00€ (α/α συναλλαγής ...), ακολούθησε ισόποση κατάθεση μετρητών στις (α/α συναλλαγής ... στον προαναφερόμενο λογαριασμό της προσφεύγουσας), δίχως να παρεμβάλλεται άλλη κίνηση. Ως εκ τούτου εκ της συνολικής αξίας του παραστατικού ύψους 246.000,00 € μείον 6.000,00 € της παρακράτησης φόρου φέρεται να αποπληρώθηκε μόνον ποσό 31.000,00 €.

Όσον αφορά τα TIM. και TIM. συνολικής αξίας 250.938,45 € η προσφεύγουσα φερόταν αρχικά να τα εξοφλεί τμηματικά, ήτοι: α) με την υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας, αξίας 35.000,00€ με ημερομηνία, β) με την υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας, αξίας 25.898,00€ με ημερομηνία, γ) με την υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας, αξίας 29.000,00€ με ημερομηνία, δ) με την υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας, αξίας 25.000,00€ με ημερομηνία, ε) με την υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας, αξίας 28.000,00€ με ημερομηνία και στ) με μετρητά ύψους 72.953,00€. Οι προαναφερόμενες επιταγές σχετίζονται με τον υπ' αριθμ. που τηρεί η προσφεύγουσα στην τράπεζα Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα: α) η υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας έχει εξοφληθεί με μετρητά στις τα οποία εισέπραξε ο μετά από οπισθογράφηση του, β) η υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας έχει εξοφληθεί με μετρητά στις τα οποία εισέπραξε ο μετά από οπισθογράφηση του, γ) η υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας έχει εξοφληθεί με μετρητά στις τα οποία εισέπραξε ο μετά από οπισθογράφηση του, δ) η υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας έχει εξοφληθεί με μετρητά στις τα οποία εισέπραξε ο μετά από οπισθογράφηση του, ε) η υπ' αριθμ. επιταγή της τράπεζας έχει εξοφληθεί με μετρητά στις τα οποία εισέπραξε ο μετά από οπισθογράφηση του

Για τις προαναφερόμενες εξοφλήσεις επιταγών κρίθηκε απαραίτητη η άντληση στοιχείων για την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας με τον οποίο σχετίζονται οι επιταγές (.....), προκειμένου να ελεγχθεί αν υπήρξε «ανακύκλωση κεφαλαίων» και για τον λόγο αυτό εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή άρσης τραπεζικού απορρήτου, δυνάμει της οποίας προέκυψαν τα ακόλουθα: α) ότι μετά την εξόφληση της υπ' αριθμ. επιταγής στις, αξίας 35.000,00€ (α/α συναλλαγής ...), ακολούθησε κατάθεση μετρητών αξίας 30.000,00€ την επόμενη μέρα (α/α συναλλαγής ...), δίχως να παρεμβάλλεται άλλη κίνηση, β) οι υπ' αριθμ. & επιταγές αξίας 25.898,00 € και 29.000,00 € αντίστοιχα της τράπεζας εξοφλήθηκαν στις (α/α συναλλαγής ...) και (α/α συναλλαγής ...), αντίστοιχα και ακολούθησε κατάθεση μετρητών αξίας 40.000,00€ στις (α/α συναλλαγής ...), γ) μετά την εξόφληση της υπ' αριθμ. επιταγής της τράπεζας αξίας 28.000,00 € στις (α/α συναλλαγής ...), ακολούθησε κατάθεση μετρητών αξίας 20.000,00€ (α/α συναλλαγής ...) δίχως να παρεμβάλλεται άλλη κίνηση. Ως εκ τούτου, εκ της συνολικής αξίας των τιμολογίων ύψους 250.938,45 € φέρεται να αποπληρώθηκε μόνον ποσό 27.898,00 €.

Τέλος, η από απόδειξη πληρωμής, η οποία προσκομίστηκε ως αποδεικτικό εξόφλησης της οφειλής προς την προσφεύγουσα για το τιμολόγιο, τυγχάνει αμφισβήτησης καθώς ενώ η οφειλή γεννήθηκε στις 31/12/2013, το τιμολόγιο φέρεται να εξοφλείται με μετρητά στις .../07/2015, επ' ωφελεία των διατάξεων της ΠΟΛ.1143/2015 (Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015), χωρίς όμως να έχουν τηρηθεί τα οριζόμενα στην ΠΟΛ1216/2014 (παράγραφος 8), περί υποχρέωσης κατάθεσης του ποσού που εισέπραξε η εταιρεία που παρείχε την υπηρεσία, σε τραπεζικό λογαριασμό εντός δύο (2) ημερών.

Βάσει των ανωτέρω, το TIM. κρίθηκε από τη φορολογική αρχή μερικώς εικονικό κατά το ποσό των 174.796,75€ πλέον Φ.Π.Α. 40.203,25€, καθώς πέραν του γεγονότος ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν υπήρχαν δαπάνες ή προμηθευτές που να σχετίζονται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες, το γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας που προσκομίστηκε ως αποδεικτικό εξόφλησης από την προσφεύγουσα, παραποιήθηκε με σκοπό την παραπλάνηση του ελέγχου. Εργασίες καθαρής αξίας 174.796,75€ δεν αποδείχτηκε ότι παρασχέθηκαν.

Περαιτέρω, το TIM. καθαρής αξίας 34.100,00 € κρίθηκε ως εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθώς πέραν του γεγονότος ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν υπήρχαν δαπάνες ή προμηθευτές που να σχετίζονται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες, τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν, από την προσφεύγουσα, δεν αποδείκνυαν την εξόφληση της αξίας (ή μέρους αυτής) του εν λόγω τιμολογίου. Οι συγκεκριμένες εργασίες, όπως προέκυψε, δεν παρασχέθηκαν.

Τέλος, το TIM. κρίθηκε μερικώς εικονικό κατά το ποσό των 129.908,50€ πλέον Φ.Π.Α. 29.188,95€ καθώς πέραν του γεγονότος ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν υπήρχαν δαπάνες ή προμηθευτές που να σχετίζονται με τις παρεχόμενες

υπηρεσίες, παρατηρήθηκε «ανακύκλωση κεφαλαίων» με μέρος της αξίας των επιταγών που προσκομίστηκαν ως αποδεικτικά εξόφλησης του εν λόγω τιμολογίου, από την προσφεύγουσα, να επιστρέφει-κατατίθεται ακολούθως σε λογαριασμό της ίδιας ενώ η προσκομισθείσα απόδειξη πληρωμής δεν κρίνεται επαρκές αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης συναλλαγής, ως αποτέλεσμα της συνολικής εικόνας διαχείρισης των εξοφλήσεων που πραγματοποιήθηκαν με εμβάσματα και επιταγές και τις διαπιστώσεις του ελέγχου για τις εξοφλήσεις αυτές που αναφέρθηκαν και παραπάνω στην παρούσα.

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, από τα ανωτέρω είναι έκδηλο ότι η προσφεύγουσα τόσο κατά τον έλεγχο από την φορολογική αρχή όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση εν συνόλω των συναλλαγών, οι δε διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ - ΤΜΗΜΑ Α5 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 περί έλλειψης 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./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015	135.522,10€
-----------------------------	-------------

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.