



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 3-2-2020
Αριθμός απόφασης: 225

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** και διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στη, επί της οδού, κατά της με αριθμό/2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από 15-10-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 7 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ύψους **76.000,00€** λόγω λήψης έξι (6) εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρείας «.....», καθαρής αξίας 380.000,00€, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1 & 18 παρ.9 του Π.Δ/τος 186/92 (ΚΒΣ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση, στη χρήση 2008, από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, δυνάμει της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου, καθότι περιήλθαν σε γνώση της εν λόγω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα η από 6-4-2017 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ.- Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, η οποία διαβιβάστηκε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, που αφορά την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: Τα αποτελέσματα του ελέγχου αναγράφονται αναλυτικά στην από 26/8/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Σύμφωνα με αυτή, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία έξι (6) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία που αφορούν πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης, καθώς, βάσει του από 13-8-2008 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της προσφεύγουσας και της, η προσφεύγουσα, ως εργολάβος εταιρεία, ανέλαβε την κατασκευή τεχνικού έργου στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, (προμήθεια και εγκατάσταση εξοπλισμού, όπως δεξαμενών, σιλό κ.λπ.).

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της ανωτέρω πράξης. Η γνωστοποίηση της έκθεσης ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας από μόνη της δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο. Ήδη από το 2011 υπήρχε υπόνοια εικονικότητας των τιμολογίων της «.....», συνεπώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε εγκαίρως να λάβει υπόψη και να εκτιμήσει τα στοιχεία αυτά.
2. Παραβίαση του δικαιώματος πρόσβασης στην έκθεση ελέγχου της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης που αποτέλεσε την αιτία ελέγχου.
3. Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Ο νομοθέτης με την ψήφιση του αρ.55 του Ν.4174/2013 μετέβαλε την αντίληψή του σχετικά με το ύψος των προστίμων που μέχρι

τότε προέβλεπε το αρ.5 παρ.10 του Ν.2523/97. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του αρ.7 παρ.3 & 4 του Ν.4337/2015 περιόρισε ακόμη περισσότερο το ύψος των προστίμου για όσες παραβάσεις διαπράχθηκαν μέχρι την ψήφιση του νόμου αυτού, ενώ εξέφρασε τη βούληση από 1-1-2016 να μην επιβάλλονται διοικητικά πρόστιμα, παρά μόνο ποινικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές.

4. Μη νόμιμη και επαρκής η αιτιολογία των πράξεων. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα αντιστρέφει το βάρος της απόδειξης της παράβασης, καθώς από την ίδια την έκθεση ελέγχου προκύπτει η αδυναμία της να αποδείξει ότι κακόπιστα η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία. Από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται η καλοπιστία της προσφεύγουσας. Ουδεμία υπόνοια είχε για το γεγονός ότι έλαβε εικονικά τιμολόγια. Ουδεμία υπαιτιότητα φέρει για τυχόν παράνομες πράξεις του εκδότη των τιμολογίων. Όλες οι συναλλαγές έγιναν με νόμιμο τρόπο, αποδεικνύοντας το πραγματικό αυτών (ΤΙΜ, ΔΑ, ΦΡΤ, τραπεζικές κινήσεις). Η δε εταιρεία ήταν γνωστή στο χώρο, διέθετε μεγάλες εγκαταστάσεις και εργαζόμενους και τίποτα κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν δημιουργούσε την υπόνοια μιας εικονικής επιχείρησης. Η έκθεση ελέγχου χαρακτηρίζεται από ασάφεια, καθώς δεν ανάγει τα πραγματικά περιστατικά στην ορθή διάταξη νόμου, αλλά περιορίζεται στην επανάληψη εκφράσεων νόμου για να δικαιολογήσει τα πορίσματά της. Παραβίαση των βασικών αρχών του διοικητικού δικαίου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 & 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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 την 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:

α)

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι’ αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο.(βλ ΣτΕ402/2014) Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕΦ Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 «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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία. (ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχθηκε και εξόφλησε ολοσχερώς το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 για τα οικ. έτη 2008-2010.

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 9 της Πολ.1147/2010 – Οδηγίες εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών αρ.1-13 του ν.3888/2010 – ορίζεται ότι: «...*Η αποδοχή του περιεχομένου του προαναφερόμενου Σημειώματος (εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης) και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό **εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων** ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς»*

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτέλεσε η υπ' αριθμ./2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσ/νίκης στην επιχείρηση «.....», η οποία εφόσον περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά τον αρχικά προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τη χρήση 2008, δύναται να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/94, όχι όμως μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας του επίδικου τιμολογίου, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της*

φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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».

Επειδή, στο άρθρο 17 του ν. 4174/52013 ορίζεται ότι: «Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα: α) άλλους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης, ... β) .., γ)

θ) σε τρίτους, κατόπιν αιτιολογημένης εισαγγελικής παραγγελίας, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου»

Επειδή, στην παρ.1 του άρ.5 του ΚΔΔιαδ (Ν. 2690/1999) προβλέπεται το δικαίωμα του ενδιαφερόμενου, μετά από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων., ενώ στην παρ.3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Το ως άνω δικαίωμα πρόσβασης στα διοικητικά έγγραφα δεν υφίσταται αν παραβιάζεται το απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις».

Από τα ως άνω παρατιθέμενα στοιχεία προκύπτει ότι, σε περίπτωση που συγκεκριμένο έγγραφο αποτέλεσε, έστω και μερικώς, έρεισμα διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, το φορολογικό απόρρητο υποχωρεί έναντι του δικαιώματος πρόσβασης του ελεγχόμενου, οπότε ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης σε δημόσια έγγραφα που περιλαμβάνονται στο φάκελο και τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τη φορολογική αρχή και αποτέλεσαν μέρος της αιτιολογίας της πράξης, λαμβάνοντας κάθε φορά υπόψη, τις διατάξεις του άρ.17 του ν.4174/2013, περί φορολογικού απορρήτου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν προκύπτει αίτημα του προσφεύγοντος για λήψη γνώσης συγκεκριμένου διοικητικού ή ιδιωτικού εγγράφου του φακέλου, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

...β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).
Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. ...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:α)...,
ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/2013 «ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ε)η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, από 1-2-2016 καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (παρ. 9 άρ.7 ν.4337/2015, όπως τροποποιήθηκε με την από 24-12-2015 ΠΝΠ η οποία κυρώθηκε με το Ν.4366/16).

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε το πρόστιμο της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του τελευταίου εδαφίου της περ. β' της παρ. 10 άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), για τη λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται η κύρωση του αρ.7 παρ.3 παρ. δ' του ν.4337/2015 που ανέρχεται σε 20% της αξίας του εικονικού τιμολογίου. Η κύρωση αυτή είναι επεικέστερη τόσο από την κύρωση του αρ.5 παρ.10 περ. β, που είναι ίση με την καθαρή αξία του τιμολογίου, όσο και από την κύρωση του άρθρου 55 παρ.2 περ. γ'

υποπερ. ββ' που ορίζεται στο 25% της αξίας του τιμολογίου.

Συνεπώς, από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή το σχετικά πρόστιμο του αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015, καθόσον υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του ως άνω νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (ΣτΕ 1438/2018 επταμ.), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....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, στο 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 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010:«*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μιν 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 στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέδειξε την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ...../2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. - Κ.Φ.Α.Σ.- Ε.Λ.Π. της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα όπως αναλυτικά καταγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της από 26-8-2019 Έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....», δυνάμει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα καθώς:

α) Δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α΄ και β΄ υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον.

β)Στα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται κατασκευές, οι οποίες δεν ήταν συναφείς με τη δραστηριότητα της εκδότριας, καθότι δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,

γ)Καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,

δ) Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά,

ε)Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας

την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων, ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς της, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

στ) Σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «.....» δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της,

ζ) Σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τις ανάλογες πωλήσεις, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, από τον έλεγχο στον εκδότη αποδείχθηκε ότι οι συνολικές αγορές α' και β' υλών της εταιρείας «.....» είναι εικονικές κατά 98%. Περαιτέρω δε, στη χρήση 2008 η εταιρεία ελέγχθηκε για το 96,23% των αγορών της και αποδείχθηκε ότι όλες ήταν εικονικές. Επιπλέον, οι πραγματικές αγορές αυτής στα προηγούμενα πέντε έτη ανέρχονται περίπου σε 150.000€. Επομένως, ήταν αδύνατο ο εκδότης να πουλήσει μηχανήματα ανάλογης αξίας με αυτή που αναγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε το από 14-3-2008 ιδιωτικό συμφωνητικό κατασκευής τεχνικού έργου με την επιχείρηση, νομίμως κατατεθειμένου στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσ/νίκης, φωτογραφίες που πιστοποιούν την ύπαρξη των περιγραφόμενων στο ως άνω συμφωνητικό μηχανημάτων, καθώς και αντίγραφο του αναλυτικού βιβλίου παγίων της, από τα οποία αποδεικνύεται ότι πράγματι κατασκευάστηκε το ως άνω τεχνικό έργο και κατά συνέπεια η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων.

Ωστόσο, δεν κατέστη εφικτή η επαλήθευση της μεταφοράς των τιμολογηθέντων μηχανημάτων στην έδρα της

Επειδή, από τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. δεν προκύπτει αν η φορολογική αρχή αποδέχεται καλοπιστία για το λήπτη των επίμαχων στοιχείων. Όμως, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα είναι καλόπιστη λήπτρια, από καμία διάταξη νόμου ή διαταγής σε ισχύ δεν προβλέπεται η μη επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. για το λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26-8-2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **04-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ. /2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015, χρήσης 2008

Ποσό προστίμου 380.000,00 * 20%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	76.000,00 €	76.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.