



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 2/1/2020

Αριθμός απόφασης: 30

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **08/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....** κατά **α)** της με αριθ. - **31/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης **2006**, **β)** της με αριθ. - **31/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης **2007** και **γ)** της με αριθ. - **31/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης **2008**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τη με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠ ΕΠ ΝΥ** **ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 22/10/2019** Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

8. Το με αρ. πρωτ. **ΕΙ 2019ΕΜΠ – 25/11/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
9. Τη με αριθ. - **27/11/2019** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων.
10. Την από **20/12/2019** έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. – **23/12/2019** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ** **ΕΙ 2019 ΕΜΠ 30/12/2019**).
11. Τη με αριθ. - **2/12/2019** Απόφαση παράτασης προθεσμίας εξέτασης της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.4587/2018 της Υπηρεσίας μας.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- 1) Με τη με αριθ. - **31/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης **2006**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **107.217,07€** λόγω λήψης πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 268.042,67€, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι $268.042,67€ \times 40\% = 107.217,07€$.
- 2) Με τη με αριθ. – **31/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης **2007**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού **52.000,00€** λόγω λήψης τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 130.000,00€, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι $130.000,00€ \times 40\% = 52.000,00€$.
- 3) Με τη με αριθ. – **31/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης **2008**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **90.000,00€** λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 225.000,00€, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι $225.000,00€ \times 40\% = 90.000,00€$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **31/12/2018** έκθεσης μερικού ελέγχου

προστίμου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων σε εκτέλεση της με αριθ. - **02/05/2017** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. - **6/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισ. - **11/4/2017**) με το οποίο διαβιβάστηκε η από **6/4/2017** και με αριθ...../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης μετά τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**:....., για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άκυρη η κοινοποίηση στις **2/1/2019**, διότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν σε αναρμόδιο πρόσωπο, ήτοι δεν κοινοποιήθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας αλλά σε συγγενικό του πρόσωπο.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008 έχει παραγραφεί και δεν υφίσταται υποχρέωση διατήρησης βιβλίων και στοιχείων των εν λόγω χρήσεων. Μη ύπαρξη συμπληρωματικού στοιχείου.
3. Μη εικονικότητα των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας – πραγματοποίηση συναλλαγών.
4. Παραβίαση του άρθρου 25 παρ. 3 του Συντάγματος.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί άκυρης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 2/1/2019 λόγω κοινοποίησης σε αναρμόδιο πρόσωπο

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.*

3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται ότι: «Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή σε εκπροσώπους ή σε δικαστικούς πληρεξούσιους ή στους αντίκλητους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν.2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται ότι: «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α. αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β. αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή τη έκθεσης. 2. Η θυροκόλληση συνίσταται στη επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, το επιδοτέου εγγράφου στη θύρα του χώρου εργασίας ή της κατοικίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου».

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

του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- σύμφωνα με τη σχετική έκθεση επίδοσης (θυροκόλληση) στις **6/6/2019** και όχι στις **2/1/2019** όπως αλυσιτελώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, οι προσβαλλόμενες πράξεις ορθά κοινοποιήθηκαν μετά από θυροκόλληση λόγω απουσίας, στην οικία του τελευταίου δηλωθέντα στη φορολογική διοίκηση, νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας.
- επιπρόσθετα η προσφεύγουσα εμπρόθεσμα, κατόπιν της ως άνω θυροκόλλησης των προσβαλλόμενων πράξεων, στις **8/7/2019**, άσκησε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008, μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων των εν λόγω χρήσεων και ανυπαρξίας συμπληρωματικού στοιχείου

Επειδή, με το άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 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 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 περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 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, 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008 στις 10/7/2007, 20/5/2008 και 14/5/2009 αντίστοιχα.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. - **6/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η από **6/4/2017** και με αριθ...../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ίδιας ελεγκτικής αρχής όπου διαπιστώνεται ότι, η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «.....» τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **11/4/2017**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, όσον αφορά τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ α) στη χρήση 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 84 παρ.4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 κατέστη ενδεκαετής, καθώς το συμπληρωματικό

στοιχείο περιήλθε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ το τελευταίο έτος της παραγραφής (11/4/2017) και ο χρόνος παραγραφής παρατάθηκε για ένα έτος, δη έως τις 31/12/2018 και β) στις χρήσεις 2007 και 2008 κατέστη δεκαετής, δη έως τις 31/12/2018 και 31/12/2019 αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 31/12/2018, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ ως προς τις υπό κρίση χρήσεις δεν είχε παραγραφεί.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι «τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, με το υπ' αριθ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι «...Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονταν την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...».

Επειδή με το άρθρο 24 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1 Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών....»

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, στην προκειμένη περίπτωση για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 είχε παρέλθει ο αρχικός χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στις 31/12/2012, 31/12/2013 και 31/12/2014, συνεπώς δεν υφίστατο έκτοτε υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις αυτές.

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει επιβολή προστίμου για μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων των εν λόγω χρήσεων. Το ζήτημα δε της μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, είναι διάφορο από το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα, βάσει νέων στοιχείων. Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων έχει μεν νομικό έρεισμα, ωστόσο ελλείπει προστίμου για τέτοια παράβαση απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

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

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί μη εικονικότητας των συναλλαγών, πλημμελούς κρίσης του ελέγχου, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας και πραγματοποίησης συναλλαγών και παραβίασης του άρθρου 25 παρ. 3 του Συντάγματος

Επειδή με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*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, 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, 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 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, 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, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, 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, με το άρθρο 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*5. ... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. ...*».

Επειδή, με το άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/2017 της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «*3. Στις περιπτώσεις που με την*

άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων όπως αυτές καταγράφονται στην από **31/12/2018** έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ, αφού αυτή έλαβε υπόψη της και τις διαπιστώσεις, τα ευρήματα της από **6/4/2017** και με αριθ...../2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα επικαλείτο νέα στοιχεία, οπότε της απεστάλη η με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 22/10/2019** κλήση προς ακρόασή της για προσκόμιση των εν λόγω στοιχείων και παροχή διευκρινήσεων.

Επειδή, ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα στην παραπάνω κλήση προς ακρόαση, κατέθεσε στην Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. **ΕΙ 2019ΕΜΠ – 25/11/2019** συμπληρωματικό υπόμνημά της, με συνημμένα τιμολόγια, καταθετήρια τραπεζών, εγγραφές γενικού καθολικού, εγγραφές αναλυτικού καθολικού, φωτογραφίες παγίων, φωτογραφίες εγκατάστασης αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, σελίδες μητρώου παγίων, σελίδες ενιαίου εντύπου χρήσεων 2006, 2007 και 2008, σύμβαση ανάθεσης έργου του Υπουργείου Ανάπτυξης, δικαιολογητικά για την αποπληρωμή του επενδυτικού σχεδίου και τη με αρ. πρωτ. – **24/3/2009** έκθεση ελέγχου του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αγοράς μηχανολογικού εξοπλισμού που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, αφορούν πραγματικά και υπαρκτά πάγια, τα οποία επρόκειτο να επιδοτηθούν μέσω του επιχειρησιακού προγράμματος «Ενίσχυση της δημιουργίας / επέκτασης μονάδων για την διαχείριση και αξιοποίηση αποβλήτων» Δράση 2.9.4 και ελέγχθηκαν - πιστοποιήθηκαν από τις αρμόδιες επιτροπές του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Επειδή, τα ανωτέρω βιβλία και στοιχεία, δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων για την εν λόγω υπόθεση, στάλθηκαν στη φορολογική αρχή για να εξεταστούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη με αριθ. - **27/11/2019** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, δια του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 3/12/2019**

διαβιβαστικού εγγράφου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, η ΔΟΥ Αμπελοκήπων με την από **20/12/2019** έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. – **23/12/2019** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ 30/12/2019**), εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του έλεγχου δε διαφοροποιείται. Συγκεκριμένα από την από **31/12/2018** έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ και από την από **20/12/2019** έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προκύπτουν τα εξής:

1. Αναφορικά με την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση: Τα φορολογικά στοιχεία της «.....» στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει 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. Ειδικότερα από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν τα παρακάτω για τις επίμαχες χρήσεις:

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

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ* (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5): (2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ 4:5 (7)
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100,00

- καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- 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 τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω Τράπεζας, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων. Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του

κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας των συναλλαγών. Επίσης οι εξοφλήσεις που αφορούσαν μεγάλα χρηματικά ποσά γίνονταν πάντα με μετρητά, χωρίς τα όσα προβλέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92 (εξόφληση συναλλαγών μέσω δίγραμμων επιταγών ή τραπεζικών λογαριασμών).

- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ. ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται

ΕΤΟΣ	2003	2004	2005	2006	2007
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	9.883.374,00	22.449.795,26	16.404.567,16	20.593.766,01	29.421.752,60
ΕΤΟΣ	2008	2009	2010	2011	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	27.120.359,68	22.086.305,39	14.278.330,40	8.204.954,57	

2. Αναφορικά με τις επίμαχες συναλλαγές βάσει και των νέων στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν συνοπτικά τα ακόλουθα στην από **20/12/2019** έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής της ΔΟΥ Αμπελοκήπων:

- Η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων ως νέα στοιχεία προσκόμισε τα παρακάτω τιμολόγια έκδοσης της «.....» ανά χρήση:

ΧΡΗΣΗ 2006

A/A	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
1	/2006	19.500,00	3.705,00	23.205,00	Καρότσα μεταλλική
2	/2006	24.000,00	4.560,00	28.560,00	Ανατρεπόμενη καρότσα μεταλλική
3	/2006 Σειρά Α	150.000,00	28.500,00	178.500,00	Συγκρότημα πακεταδόρου κεραμιδιών
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ			230.265,00 €		

ΧΡΗΣΗ 2007

A/A	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
1	/2007	40.000,00	7.600,00	47.600,00	Κατασκευή βάσης ραουλόδρομου
2	/2007	25.000,00	4.750,00	29.750,00	Μεταλλική κατασκευή πλατφόρμας βάσης, (για τοποθέτηση σπαστήρα)
3	/2007 Σειρά Α	65.000,00	12.350,00	77.350,00	Μεταλλική κατασκευή σιλό σπαστήρα, ηλεκτρολογικός πίνακας και ηλεκτρολογική

					εγκατάσταση
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				154.700,00	€

ΧΡΗΣΗ 2008

A/A	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
1	/08	225.000,00	42.750,00	267.750,00	Ελαστικοφόρος φορτωτής με αριθμό πλαισίου & αριθμό κινητήρα
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				267.750,00	€

• Παρατηρήσεις επί των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα τιμολογίων

1. Η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια του ελέγχου από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων, δεν προσκόμισε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, παρά μόνο κάποια στοιχεία για τα έτη 2012 & 2013 χωρίς φορολογικό ενδιαφέρον για τον εν λόγω έλεγχο.
2. Χρήση 2006: Σύμφωνα με τις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών έχουν εκδοθεί ακόμη δύο, (2), τιμολόγια από την εταιρία «.....» προς την προσφεύγουσα τα οποία δεν προσκομίζονται ούτε στην παρούσα φάση της ενδικοφανούς προσφυγής. Τα τιμολόγια – δελτία αποστολής με αρ./06 συνολικής αξίας 23.205,00€ και με αρ./06 συνολικής αξίας 28.560,00€ αναγράφουν «εξοφλήθη» «μετρητοίς» ενώ δεν προσκομίστηκαν καταθετήρια τράπεζας για τα συγκεκριμένα τιμολόγια, ενώ φέρουν και σφραγίδα της επιτροπής ελέγχου του Υπουργείου Ανάπτυξης. Το τιμολόγιο – δελτίο αποστολής με αρ./06 σειρά Α' συνολικής αξίας 178.500,00€ αναγράφει τρόπο πληρωμής «ΕΠ» χωρίς την ένδειξη εξοφλήθη ή επί πιστώσει ενώ δεν προσκομίστηκε καταθετήριο τράπεζας για το συγκεκριμένο τιμολόγιο ούτε κάποια επιταγή. Τα τρία προαναφερθέντα τιμολόγια είναι ταυτόχρονα και δελτία αποστολής, χωρίς όμως σε κανένα από αυτά να αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς και η ώρα παράδοσης.
3. Χρήση 2007: Στο τιμολόγιο με αρ./07, συνολικής αξίας 47.600,00€ με περιγραφή είδους «ειδική κατασκευή βάσης ραουλόδρομου» δεν αναγράφεται τρόπος πληρωμής και αναγράφεται το δελτίο αποστολής με αρ./07 με ημερομηνία ίδια του τιμολογίου χωρίς ωστόσο να το προσκομίζει η προσφεύγουσα. Στο τιμολόγιο με αρ./07, συνολικής αξίας 29.750,00€ με περιγραφή είδους «μεταλλική κατασκευή πλατφόρμας βάσης για την τοποθέτηση σπαστήρα» αναγράφεται το δελτίο αποστολής με αρ./07 χωρίς ωστόσο να το προσκομίζει η προσφεύγουσα. Σημειώνεται ότι το τιμολόγιο με αρ./07 εκδίδεται μεταχρονολογημένα σε σχέση με το παραπάνω με αρ./07 καίτοι μικρότερου αύξοντα αριθμού, ενώ τα δύο δελτία αποστολής που μνημονεύονται στα δύο αυτά τιμολόγια με αρ./07 και/07 εκδίδονται στις 06.06.07 και στις 07.06.07 αντίστοιχα. Τέλος, στο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής με αρ./07 σειρά Α' συνολικής αξίας 77.350,00€ με περιγραφή είδους «μεταλλική κατασκευή

σιλό σπαστήρα, ηλεκτρολογικός πίνακας και ηλεκτρολογική εγκατάσταση», δεν αναγράφεται τρόπος πληρωμής ούτε ώρα παράδοσης και τρόπος μεταφοράς. Όλα τα τιμολόγια φέρουν σφραγίδα της επιτροπής ελέγχου του Υπουργείου Ανάπτυξης.

4. Το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής/08 στη χρήση 2008, συνολικής αξίας 267.750,00€ με περιγραφή είδους «Ελαστικοφόρος φορτωτής με αριθμό πλαισίου & αριθμό κινητήρα» αναφέρει ως τρόπο πληρωμής την ένδειξη «επί πιστώσει».

• **Παρατηρήσεις επί των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα αξιογράφων των τραπεζών**

1. Οι καταθέσεις στις τράπεζες στο σύνολό τους γίνονται τοις μετρητοίς, γεγονός που αντιβαίνει στη συναλλακτική πρακτική για μεγάλα ποσά χρημάτων (π.χ. 80.000,00€).
2. Τα καταθετήρια τραπεζών δεν είναι σε χρονική συνάφεια με τις ημερομηνίες έκδοσης των εν λόγω τιμολογίων, ειδικά στις περιπτώσεις που αναγράφεται στα τιμολόγια η παρατήρηση «εξοφλήθη».
3. Η συνολική αξία των τιμολογίων ανέρχεται για το 2006 σε 230.265,00€ και για το 2008 σε 267.750,00€, ενώ οι καταθέσεις που προκύπτουν από τα έγγραφα των τραπεζών που προσκόμισε η προσφεύγουσα αφορούν για το 2006 ποσό 159.849,67€ και για το 2008 ποσό 429.110,00€. Το έτος 2007, καίτοι η προσφεύγουσα από την «.....» λαμβάνει τιμολόγια αξίας 154.700,00€ εντούτοις εντός του ιδίου έτους δεν προβαίνει σε καμία κατάθεση, γεγονός που αντίκειται στη συνήθη επαγγελματική πρακτική για αποπληρωμή οφειλών εις μακρόν.

• **Παρατηρήσεις επί των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα εγγραφών των τηρούμενων βιβλίων της για τις υπό κρίση χρήσεις**

1. Η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων, δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της για τις υπό κρίση χρήσεις, παρά μόνο κάποια στοιχεία για τα έτη 2012 & 2013 χωρίς φορολογικό ενδιαφέρον για τον εν λόγω έλεγχο.
2. Κατά τον χρόνο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα α) προσκόμισε μεμονωμένες και αποσπασματικές σελίδες των βιβλίων της (αναλυτικού καθολικού λογαριασμών 50.00.98.853 και 53.90.00.000, εκτυπώσεις σελίδων μητρώου παγίων, γενικού ημερολογίου, ενιαίου εντύπου βιβλίων) με σχετικές των υπό κρίση τιμολογίων εγγραφές, β) δεν προσκόμισε σώματα – φωτοτυπίες επιταγών, παρά μόνο μνημονεύονται τα συγκεκριμένα ως εγγραφές στα λογιστικά βιβλία, ούτε έγγραφα τράπεζας από τα οποία να προκύπτει ο κομιστής (τελικός) αυτών, γ) δεν προσκόμισε το

αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού **38.00.XXX** του ταμείου της για καμιά από τις υπό κρίση χρήσεις (2006, 2007 & 2008).

• **Συμπεράσματα της έκθεσης ελεγκτικών διαπιστώσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής**

1. Από την οικεία έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάπραξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....»
2. Κατά την αυτοψία που διενήργησαν στο χώρο της προσφεύγουσας, οι ελεγκτές του Υπουργείου Ανάπτυξης, αλλά και από τον λεπτομερή και ουσιαστικό τους έλεγχο στα πάσης φύσεως παραστατικά στοιχεία, στους φακέλους της επένδυσης και στα βιβλία της προσφεύγουσας, προέκυψε πως η επένδυση δεν πραγματοποιήθηκε βάσει της εγκριτικής απόφασης του Υπουργείου Ανάπτυξης καθώς διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν ήταν σε παραγωγική λειτουργία ενώ οι παραγωγικές εγκαταστάσεις της έχρηζαν σημαντικών εργασιών συντήρησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε διάφορα στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι τα πάγια (εξοπλισμός) που αγόρασε με τα επίμαχα τιμολόγια είναι πραγματικά, επρόκειτο να επιδοτηθούν μέσω του επιχειρησιακού προγράμματος «Ενίσχυση της δημιουργίας / επέκτασης μονάδων για την διαχείριση και αξιοποίηση αποβλήτων» Δράση 2.9.4 του Υπουργείου Ανάπτυξης και ελέγχθηκαν - πιστοποιήθηκαν από τις αρμόδιες επιτροπές του ίδιου υπουργείου.

Επειδή, βάσει των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων ένταξής της σε πρόγραμμα του Υπουργείου Ανάπτυξης σημειώνονται τα παρακάτω:

- Η προσφεύγουσα δυνάμει της με αρ. **16942/2005** Απόφασης εντάχθηκε (με α/α 21) σε πρόγραμμα του Υπουργείου Ανάπτυξης με τίτλο «ενίσχυση της δημιουργίας/επέκτασης μονάδων για τη διαχείριση και αξιοποίηση αποβλήτων» ποσού ύψους 450.000,00€, χρηματοδοτούμενη με ποσοστό 40% ήτοι 180.000,00€ υπό την προϋπόθεση αγοράς από την προσφεύγουσα επενδυτικού υλικού σύμφωνα με τις προδιαγραφές που όρισε η επιτροπή.
- Από την από **15.03.2009** έκθεση ελέγχου του οργάνου ελέγχου έργων προγράμματος «2.9.4» του Υπουργείου Ανάπτυξης για την υλοποίηση της επενδυτικής πρότασης με αρχική απόφαση υπαγωγής/...../2005 της προσφεύγουσας προς το εν λόγω Υπουργείο (σελίδες 4 – 7) προκύπτει ότι:

α) Για τον εγκατεστημένο εξοπλισμό: Σε αντίθεση με την αρχική εγκριθείσα πρόταση της προσφεύγουσας που αφορούσε την προμήθεια μετακινούμενου συγκροτήματος επεξεργασίας αδρανών υλικών, κατασκευής της Αυστριακής επιχείρησης «.....», συγκεκριμένων προδιαγραφών, ποσού 300.000,00€ και ελαστιχοφόρου φορτωτή 175 ποσού 30.000,00€, η προσφεύγουσα **προμηθεύθηκε** ιδιοκατασκευή από την «.....» η οποία ήταν μεν

αντίστοιχη της αρχικά εγκριθείσας πρότασης αλλά διέθετε πολύ μειωμένες δυνατότητες, συνολικού ποσού 141.500,00€. Σύμφωνα με τον παραπάνω έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε τον εξοπλισμό που αναφερόταν στα με αριθ./06 καθαρής αξίας 19.500,00€,/07 σειράς Α καθαρής αξίας 65.000,00€,/07 καθαρής αξίας 40.000,00€,/07 καθαρής αξίας 25.000,00€ τιμολόγια έκδοσης της «.....» ενώ διαπιστώθηκε ότι δεν προμηθεύτηκε ελαστικοφόρο φορτωτή (Σημειώνεται ότι το σύνολο της καθαρής αξίας των τιμολογίων ανέρχεται σε 149.500,00€, που όπως πιθανολογείται εκ παραδρομής αναγράφηκε 141.500,00€). Η συνολική δαπάνη της ελεγχθείσας περιόδου (141.500,00€), κατόπιν αναλυτικού ελέγχου των βιβλίων, στοιχείων και παραστατικών δεν κρίθηκε εύλογη και το επενδυτικό πρόγραμμα που αφορά τον εξοπλισμό δεν υλοποιήθηκε σύμφωνα με την εγκριτική απόφαση. Συγκεκριμένα:

«B. Εξοπλισμός (Αφορά εγκατεστημένο εξοπλισμό) (Συνολικά εγκεκριμένο ποσό στην κατηγορία :330.000,00 €)

Κωδικός Δαπάνης	Εξοπλισμός (ποσότητα, περιγραφή S/N) <u>Κατά την εγκριτική απόφαση</u>	Εξοπλισμός (ποσότητα, περιγραφή S/N) <u>Σύμφωνα με τον έλεγχο</u>	Αριθ. τιμολογίου υ/ Εκδότης	Συνολική Αξία τιμολογίου (€) (χωρίς ΦΠΑ)	Εξοφλήσεις	Εγκριθέν ποσό ¹ (€)	Δαπάνη περιόδου ² (€)
B1	Προμήθεια Συγκροτήματος επεξεργασίας αδρανών υλικών Μετακινούμενο					300.000	
		Καρότσα μεταλλική		19.500			19.500,00
		Μεταλλική κατασκευή ή σιλό σπαστήρα και Πίνακας Ηλεκτρολογικός		65.000			65.000,00
		Ειδική κατασκευή ή βάσεως ραουλόδρομου για μεταφορική ταινία		40.000			40.000,00
		Μεταλλική κατασκευή ή βάσης πλατφόρμας για την τοποθέτηση σπαστήρα		25.000			25.000,00

		α					
	ΣΥΝΟΛΟ B1			141.500,00		300.000,00	141.500,00
B2						30.000,00	0,00
		Δεν έγινε η προμήθει α	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ B2	0,00		0,00		30.000,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ B1 +B2			141.500,00		330.000,00	141.500,00

Η συνολική δαπάνη της ελεγχθείσας περιόδου, κατόπιν αναλυτικού ελέγχου των βιβλίων, στοιχείων και παραστατικών, ανέρχεται στο ποσόν 141.500,00€ και δεν κρίνεται εύλογη.

Το επενδυτικό πρόγραμμα που αφορά τον εξοπλισμό δεν υλοποιήθηκε σύμφωνα με την εγκριτική απόφαση.

Παρατηρήσεις

(εύλογο δαπανών, αποκλίσεις από εγκριτική απόφαση κ/λ/π)

Αναφορικά με τη Δαπάνη B1:

Κατά την υποβολή της πρότασης είχε υποβληθεί προσφορά της

«.....»/28-3-05:

- Κινητό συγκρότημα ανακυκλώσεως: 330.000,00€
- Ελαστικοφόρος φορτωτής: 30.000,00€

Η πρόταση αφορούσε πλήρως αυτοκινούμενο συγκρότημα ανακύκλωσης, κατασκευής της γνωστής αυστριακής επιχείρησης και θα είχε τις ακόλουθες προδιαγραφές

Throughput Up to 150 t/h depending on material

Inlet opening

860 x 600 mm

Crusher unit

Impact crusher with 2 or 4 hammers

Drive unit

Diesel engine, water-cooled

122 kW at 2000 rpm

Weight

23 tonnes

Σημειώνονται στις παραπάνω προδιαγραφές:

- το ικανό μέγεθος της μονάδας,
- η δυνατότητα επεξεργασίας η οποία ανέρχεται σε 150 t/h,
- το βάρος του συγκροτήματος που ανέρχεται σε 23 τόνους., καθώς και
- η δυνατότητα αυτοκίνησης

Αντί της προμήθειας του παραπάνω προϊόντος σειράς, η επιχείρηση προχώρησε στην προμήθεια αντίστοιχης ιδιοκατασκευής από την «.....» 1-9-2006 Η ιδιοκατασκευή είναι μεν αντίστοιχη της αρχικά εγκριθείσας αλλά διαθέτει πολύ μειωμένες δυνατότητες, όπως αναφέρεται στη συνέχεια:

Για την ιδιοκατασκευή σημειώνονται τα ακόλουθα:

- είναι μεν μετακινούμενη, όχι όμως αυτοκινούμενη.
- το κόστος της ανέρχεται στο $1\frac{1}{2}$ περίπου του προϊόντος σειράς της
- έχει πολύ περιορισμένες αντίστοιχες δυνατότητες επεξεργασίας υλικών.
- ως μηχάνημα έργου δεν φέρει πινακίδες ΜΕ όπως όφειλε. Πρέπει να εφοδιαστεί με έγκριση Τύπου από την αρμόδια υπηρεσία του ΥΠΕΧΩΔΕ καθώς και με πινακίδες Μηχανήματος Έργου.

(Συγκρότημα επεξεργασίας Αδρανών υλικών):

- Μεταλλική κατασκευή σιλό σπαστήρα, ηλεκτρολογικός πίνακα λειτουργιών και ηλεκτρολογική εγκατάσταση: 65.000,00€
- Μεταλλική κατασκευή πλατφόρμας βάσης για την τοποθέτηση σπαστήρα: 25.000,00€

β) Για τα μεταφορικά μέσα: Σε αντίθεση με την αρχική εγκριθείσα πρόταση της προσφεύγουσας που αφορούσε την προμήθεια οχημάτων της εταιρεία «.....», ήτοι ανατρεπόμενο φορτηγό ποσού 70.000,00€ και φορτηγού ποσού 50.000,00€ η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε ανατρεπόμενη καρότσα με υδραυλική μπουκάλα σύμφωνα με το με αριθ. /06 τιμολόγιο καθαρής αξίας 24.000,00€, έκδοσης της «.....» και από την εταιρεία «.....» εγκριθέντος ποσού 50.000,00€. Η συνολική δαπάνη της ελεγχθείσας περιόδου (74.000,00€), κατόπιν αναλυτικού ελέγχου των βιβλίων, στοιχείων και παραστατικών κρίθηκε εύλογη αλλά το επενδυτικό πρόγραμμα που αφορά τον εξοπλισμό δεν υλοποιήθηκε σύμφωνα με την εγκριτική απόφαση. Συγκεκριμένα:

«Γ. Μεταφορικά μέσα (Αφορά εγκατεστημένο εξοπλισμό) (Συνολικά εγκεκριμένο ποσό στην κατηγορία :120.000,00 €)

Κωδικός Δαπάνης ¹	Εξοπλισμός (ποσότητα, περιγραφή S/N) <u>Κατά την εγκριτική απόφαση</u>	Εξοπλισμός (ποσότητα, περιγραφή S/N) <u>Σύμφωνα με τον έλεγχο</u>	Αριθ. τιμολογίου / Έκδο της	Συνολική : Αξία τιμολογίου (€) (χωρίς ΦΠΑ)	Εξοφλήσεις (με ΦΠΑ)	Εγκριθέν ποσό ¹ (€) (χωρίς ΦΠΑ)	Δαπάνη περιόδου ² (€)
Γ1	Προμήθεια φορτηγού αυτοκινήτου ανατρεπόμενου					70.000	
		Ανατρεπόμενη καρότσα με υδραυλικό μπουκάλι		24.000			24.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ Γ1			24.000,00		70.000,00	24.000,00
Γ2	Προμήθεια φορτηγού αυτοκινήτου φέρει γερανό					50.000	
		Τετραξονικό Φορτηγό μάρκας		52.000			52.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ Γ2			52.000,00		50.000,00	50.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ Γ1 + Γ2			72.000,00		120.000,00	74.000,00

- Στη σελίδα 12 οι ελεγκτές του Υπουργείου Ανάπτυξης στο κεφάλαιο «ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ» αναφέρουν ότι με βάση την τελική αυτοψία όλων των έργων που

διεξήχθη από το Όργανο Ελέγχου, τον επιτόπιο έλεγχο των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών παραστατικών τα οποία κάλυπταν την περίοδο από τον προηγούμενο έλεγχο της έως την ημέρα ελέγχου του οργάνου, και τη μελέτη ολόκληρου του ντοσιέ των προηγηθέντων ελέγχων, προέκυψε πως η επένδυση

1. δεν πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με την εγκριτική απόφαση και τις τροποποιήσεις της και δε λειτουργεί κανονικά
2. δεν ολοκληρώθηκε εγκαίρως, δηλαδή μέσα στα προκαθορισθέντα χρονικά και λειτουργικά πλαίσια
3. ολοκλήρωσε το οικονομικό της αντικείμενο σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κωδικός Δαπάνης	ΔΑΠΑΝΕΣ	Δαπάνη εκτελεσθείσα εντός της παρούσας περιόδου	Δαπάνη σύμφωνα με προγενέστερους ελέγχους	Συνολική Δαπάνη σύμφωνα με τους ελέγχους ¹	Ύψος σύμφωνα με Εγκριτική Απόφαση
		1	2	3=1+2	4
A	Ανέγερση ή αγορά κτιρίων	0,00	0,00		0,00
B	Προμήθεια εξοπλισμού	141.500,00	0,00	141.500,00	330.000,00
Γ	Προμήθεια μεταφορικών μέσων	74.000,00	0,00	74.500,00	120.000,00
....					
	ΣΥΝΟΛΟ	215.500,00	0,00	215.500,00	450.000,00

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, η κρίση του ελέγχου περί πλήρους εικονικότητας των με αριθ./06,/06,/07,/07 και/07 τιμολογίων έκδοσης της «.....», λαμβάνοντας υπόψη ότι οι εξοπλισμοί – μηχανήματα που αναφέρονται στα εν λόγω τιμολόγια, υφίστατο σύμφωνα με την από **15.03.2009** έκθεση ελέγχου (έλεγχος και αυτοψία) του οργάνου ελέγχου έργων προγράμματος «2.9.4» του Υπουργείου Ανάπτυξης, είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, διότι ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει επαρκώς, ειδικώς και με συγκεκριμένα στοιχεία την πλήρη εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω, κρίνουμε ότι τα παρακάτω τιμολόγια:

ΧΡΗΣΗ	A/A	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2006	1	/06	19.500,00€
	2	/06	24.000,00€
		Σύνολο	43.500,00€
2007	1	/07	40.000,00€
	2	/07	25.000,00€
	3	/07 Σειρά Α	65.000,00€
		Σύνολο	130.000,00€

ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές (αγορά εξοπλισμού και μεταφορικών μέσων) και συνεπώς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δε δύνανται να εκληφθούν ως εικονικά ως προς τη συναλλαγή αλλά ως προς το πρόσωπο, αφού η διαπιστούμενη εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης που όπως προαναφέρθηκε αποδεικνύεται περαιτέρω ότι δε

διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό ώστε να πραγματοποιήσει τις εν λόγω συναλλαγές και δεν προέβη σε αγορές ανάλογων υλικών για την κατασκευή ή εμπορία του υπό κρίση εξοπλισμού και των μεταφορικών μέσων.

Επειδή, με το άρθρο 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ...»

Επειδή, με την παρούσα απόφαση κρίνονται εικονικά ως προς το πρόσωπο τα με αριθ.Ι06,Ι06,Ι07,Ι07 καιΙ07 τιμολόγια έκδοσης της «.....» που έλαβε η προσφεύγουσα, ενώ γίνονται αποδεκτές οι υπόλοιπες διαπιστώσεις και το πόρισμα της από **20/12/2019** έκθεσης ελεγκτικών διαπιστώσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής της ΔΟΥ Αμπελοκήπων (σελ. 2 - 11) και οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως καταγράφονται στην από **31/12/2018** έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής (σελ. 6 - 20). Συγκεκριμένα οι προσβαλλόμενες πράξεις τροποποιούνται ως εξής:

- 1) Η με αριθ. - 31/12/2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων:

Ληφθέντα τιμολόγια έκδοσης «.....»	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Με αριθ.....Ι06 και Ι06 (πλήθος 2)	Άρθ.7 παρ.3β' του Ν.4337/15 Πρόστιμο 43.500,00€ X 40% = 17.400,00€	Άρθ.7 παρ.3δ' του Ν.4337/15 Πρόστιμο 43.500,00€ X 20% = 8.700,00€
Λοιπά ληφθέντα τιμολόγια (πλήθος 3)	Άρθ.7 παρ.3β' του Ν.4337/15 Πρόστιμο 224.542,67€ X 40% = 89.817,07€	Άρθ.7 παρ.3β' του Ν.4337/15 Πρόστιμο 224.542,67€ X 40% = 89.817,07€
Συνολικό ποσό προστίμου	107.217,07€	98.517,07€

- 2) Η με αριθ. - 31/12/2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων:

Ληφθέντα τιμολόγια έκδοσης	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-------------------------------	------------------	-------------------

«.....»		ΔΕΔ
Με αριθ./07,/07 και/07 (πλήθος 3)	Άρθ.7 παρ.3β' του Ν.4337/15 Πρόστιμο 130.000,00€ X 40% = 52.000,00€	Άρθ.7 παρ.3δ' του Ν.4337/15 Πρόστιμο 130.000,00€ X 20% = 26.000,00€
Ποσό προστίμου	52.000,00€	26.000,00€

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

Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται μερικώς αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. - **08/07/2019** ενδικοφανούς της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**

- την **τροποποίηση** της με αριθ. - **31/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2006 και της με αριθ. - **31/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2007
- και την **επικύρωση** της με αριθ. - **31/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2008

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2006

- Η με αριθ. - **31/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό Ελέγχου	Ποσό Απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο	107.217,07€	98.517,07€

Χρήση 2007

- Η με αριθ. - **31/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό Ελέγχου	Ποσό Απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο	52.000,00€	26.000,00€

Χρήση 2008

- Η με αριθ. – **31/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	90.000,00€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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