



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 15 / 09 / 2015

Αριθμός Απόφασης 3806

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

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. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από **27/04/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή της κοινοπραξίας, με αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση κατασκευαστικών έργων σε αυτοκινητοδρόμους, με έδρα στα επί της οδούΤ.Κ με **ΑΦΜ:**....., αρμοδιότητας ΔΟΥ, κατά
 - α) της υπ' αριθμ./**17-03-2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του προϊσταμένου της ΔΟΥ για το οικονομικό έτος 2004,
 - β) της υπ' αριθμ./**16-03-2015** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003–31/12/2003, και
 - γ) της υπ' αριθμ./**16-03-2015** Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, του προϊσταμένου της ΔΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 –31/12/2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ, καθώς και τις από **10/03/2015 εκθέσεις ελέγχου** των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας **εισοδήματος**, 2) Φορολογίας **ΦΠΑ**, και 3) **Προστίμων ΦΠΑ** βάσει άρθρου **6 Ν. 2523/97** της ίδιας ΔΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 14/09/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **27/04/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της κοινοπραξίας, με αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση κατασκευαστικών έργων σε αυτοκινητοδρόμους, με έδρα στα επί της οδού Τ.Κ, με **ΑΦΜ:**, η οποία **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**28-01-2015** εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της **ΔΟΥ**, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των υπ' αριθμ./**26-02-2014** και/**13-12-2012** εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας ΔΟΥ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην, με αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση κατασκευαστικών έργων σε αυτοκινητοδρόμους, με έδρα στα επί της οδούαρ. και με **ΑΦΜ:**, από τον υπάλληλο της ίδιας ΔΟΥ, ο οποίος συνέταξε τις από **10/03/2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Φορολογίας εισοδήματος 2) Φόρου προστιθέμενης Αξίας και 3) Προστίμων ΦΠΑ** βάσει άρθρου 6 Ν. 2523/1997.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υφιστάμενη με αριθμ./**01-06-2011** Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η πρώτη από τους προσφεύγοντες κοινοπραξία, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της επιχείρησης, και ειδικότερα το υπ' αριθμ./**08-05-2003 Τ.Π.Υ** καθαρής αξίας **18.500 €** πλέον ΦΠΑ 3.330 €, το υπ' αριθμ./**26-05-2003 Τ.Π.Υ** καθαρής αξίας **23.000 €** πλέον ΦΠΑ 4.140 € και το υπ' αριθμ./**23-06-2003 Τ.Π.Υ** καθαρής αξίας **15.000 €** πλέον ΦΠΑ 2.700 €, τα οποία **είναι εικονικά στο σύνολό τους**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18 §2,9 και 2 §1 του Π.Δ 186/92 και του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10 του ίδιου νόμου, ήτοι **πρόστιμο 113.000 €** [(18.500 x 2) + (23.000 x 2) + (15.000 x 2)]. Η εν λόγω Απόφαση Επιβολής Προστίμου, εκδόθηκε σε επανάληψη διαδικασίας, μετά την υπ' αριθμ./**2010** Απόφαση του 1^{ου} τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./**2005** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ (η οποία εκδόθηκε με βάση το πόρισμα της από 01/06/2011 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Θεσσαλίας), ως νομικά πλημμελής, λόγω μη κοινοποίησης κλήσης προς ακρόαση στην πρώτη από τους προσφεύγοντες κοινοπραξία.

Από τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τον υπάλληλο της ΔΟΥ, ο οποίος συνέταξε τις από **10/03/2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Φορολογίας εισοδήματος 2) Φόρου προστιθέμενης Αξίας και 3) Προστίμων ΦΠΑ** βάσει άρθρου 6 Ν. 2523/1997, προέκυψαν τα ακόλουθα:

Φορολογία Εισοδήματος

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την υπ' αριθμ./**01-06-2011** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 01/01/2003 – 31/12/2003 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και την από **01/06/2011** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε Θεσσαλίας, και την από **23/02/2015** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ, σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα **είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ιδιαιτέρως μεγάλης έκτασης**
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- Τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994
- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης που είναι η κατασκευή δημοσίων έργων, για το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 4 του Ν.2238/94, προβλέπεται Σ.Κ.Κ. **10%**
- Τις διατάξεις του άρθρου 34 § 4 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία αν οι δαπάνες κατασκευής των βιβλίων βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ δικαιούται να προσαυξήσει τον ως άνω συντελεστή μέχρι 60%,

Προσδιόρισε τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003 με τη χρήση του Σ.Κ.Κ 10%, προσαυξημένου κατά 40%, ήτοι: [10% + (10% x 40%)] = **14%**. Συγκεκριμένα:

Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου	121.862,71 €
Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ [10% + (10% x 40%)]	14%
Καθαρά Κέρδη (τεκμαρτά) ελέγχου	17.060,78 €
Καθαρά Κέρδη (τεκμαρτά) δήλωσης	12.186,27 €
Διαφορά Δήλωσης – Ελέγχου	4.874,51 €

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./17-03-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 ποσού **1.706,08 €** [ήτοι: 4.874,51 € x 35%] πλέον χαρτοσήμου κερδών ποσού **58,50 €** [ήτοι: 4.874,51 € x 1,2%] και προσαυξήσεων 120% ποσού **2.117,50 €**, και συνολικού ποσού **3.882,08 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 30/03/2015 (Α.Χ.Κ).

Φορολογία Φ.Π.Α

Εκδόθηκαν:

- Η υπ' αριθμ./16-03-2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003–31/12/2003, με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **11.679,51 €** [ΦΠΑ εικονικών 10.170 € (3.330 € + 4.140 € + 2.700 €) πλέον πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Περιόδου που συμψηφίστηκε 1.509,51 €], πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού **14.015,41 €** και συνολικά **25.694,92 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 27/03/2015 (Α.Χ.Κ).
- Η υπ' αριθμ./16-03-2015 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003–31/12/2003, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού **30.510 €**, ήτοι [(3.330 € + 4.140 € + 2.700 €) x 3] το οποίο βεβαιώθηκε στις 28/04/2015 (Α.Τ.Β ..., Α.Χ.Κ)

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την **ακύρωση** των ανωτέρω Πράξεων, για τους κατωτέρω λόγους:

- i. Ότι η υπ' αριθμ./02-12-2003 **έκθεση κατάσχεσης** επιδόθηκε μη νόμιμα στη σύζυγο του διαχειριστή
 - ii. Ότι αθωώθηκε τελεσίδικα από το ποινικό δικαστήριο για την ίδια υπόθεση και η αθωωτική αυτή απόφαση δεν ελήφθη υπόψη από τη φορολογική αρχή, παραβιάζοντας το **τεκμήριο της αθωότητας**.
 - iii. Ότι η φορολογική αρχή **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων και ότι κατά τη λήψη αυτών **τελούσε σε καλή πίστη**
- i. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 4** του **Π.Δ 186/1992** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, ... Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης... Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας...», **Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση η επίδοση της υπ' αριθμ./02-12-2003 έκθεσης κατάσχεσης έγινε στη σύζυγο του διαχειριστή (συγγενικό πρόσωπο εταίρου), η επίδοση είναι νόμιμη και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται**.
- ii. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **5 §§ 1 και 2** του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας **ν. 2717/1999**, ορίζεται ότι «**1.** Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδουλευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις. **2.** Τα δικαστήρια δεσμεύονται, επίσης, από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν, έναντι όλων, καθώς και από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη. ...»

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη και κατά συνέπεια, το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παράβασης, δεν δεσμεύεται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, υποχρεούται όμως να την συνεκτιμήσει για τη διαμόρφωση της κρίσεώς του (ΣτΕ 1439/1999), ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται**.

- iii. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] 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»* με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9 του Π.Δ. 186/1992** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], ορίζεται ότι: *«το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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»* και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2 του Ν.2523/1997** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997] ορίζεται ότι: *«το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»*

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (με ημερομηνία 01/06/2011 του ΣΔΟΕ Θεσσαλίας) αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμων δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμων αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται**, καθόσον στην έκθεση ελέγχου αναγράφεται πλήρης αιτιολογία και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

Στην προκείμενη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα της εκδοθείσας προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται η υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Θεσσαλίας που αφορά την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα κοινοπραξία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της **εικονικότητας** των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια παροχής Υπηρεσιών, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από **01/06/2011** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειρισταωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία καταλήγει στο συμπέρασμα της λήψης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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 2223/1995).

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, **την εικονικότητα** των εν λόγω τιμολογίων, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην από 01/06/2011 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του ΣΔΟΕ Θεσσαλίας,

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει ότι: 1) Η αποδοχή και καταχώρηση των εικονικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και

μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη και του παραλήπτη, καθόσον πέραν των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων, έχει λάβει και άλλα εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2002 που ανέρχονται συνολικά στο ποσό των **53.000 €**, 2) Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων, ήταν η μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ, 3) Οι πληρωμές των επίμαχων εικονικών στοιχείων έγιναν με μετρητά και όχι με δίγραμμη επιταγή ή κατάθεση στο λογαριασμό του προμηθευτή, 4) Δεν παρακράτησε φόρο εργολάβων 3% επί της αξίας εκάστου τιμολογίου, 5) Δεν κατέθεσε συμφωνητικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 820/1978, γεγονός τα οποία αποδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, **δεν είχε καλή πίστη**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **10/03/2015 εκθέσεις ελέγχου** των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας **εισοδήματος**, 2) Φορολογίας **ΦΠΑ**, και 3) **Προστίμων ΦΠΑ** βάσει άρθρου **6 Ν. 2523/97**, της ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **27/04/2015** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας, με αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση κατασκευαστικών έργων σε αυτοκινητοδρόμους, με έδρα στα επί της οδού, με **ΑΦΜ**:, αρμοδιότητας ΔΟΥ, **και την επικύρωση**: 1) της υπ' αριθμ. .../**17-03-2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, 2) της υπ' αριθμ. .../**16-03-2015** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και 3) της υπ' αριθμ. .../**16-03-2015** Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003–31/12/2003.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Καταλογιζόμενα Ποσά	Φόρος	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Σύνολο
1. Πράξης .../2015 (Εισοδήματος)	1.764,58	2.117,50		3.882,08
2. Πράξης .../2015 (Φ.Π.Α)	11.679,51	14.015,41		25.694,92
3. Πράξης .../2015 (πρόστ.ΦΠΑ)			30.510,00	30.510,00
Σύνολο Καταλογιζόμενων	13.444,09	16.132,91	30.510,00	60.087,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).