



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/01/2018

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

Αριθμός απόφασης: 142

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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).

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'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. ....../13.07.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../13.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ......., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» 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' αριθ. ....../13.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 1.093.341,65€, λόγω κατάρτισης - έκδοσης και κατόπιν λήψης και καταχώρησης πενήντα έξι (-56-) εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους με την ένδειξη DELIVERY NOTE και DELIVERY INV., συνολικής αξίας 1.173.413,58€ άνευ ΦΠΑ, λήψης δύο (-2-) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους με την ένδειξη COMMERCIAL INVOICE, συνολικής αξίας 46.883,29€ άνευ ΦΠΑ και έκδοσης πενήντα οκτώ (-58-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής, συνολικής μερικώς εικονικής αξίας 1.219.703,84€ άνευ ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12 §1, 9, 10 και 11 και 18 §2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι  $1.173.413,58\text{€} \times 50\%$  πλέον  $46.883,29\text{€} \times 40\%$  πλέον  $1.219.703,84\text{€} \times 40\%$ .

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/07/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. 226/22.05.2017 εντολής η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../13.07.2016 απόφασης της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους η υπ' αριθ. ....../18.01.2016 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ της φορολογικής αρχής και αναπέμφθηκε η υπόθεση σε αυτήν προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία για την κατάσχεση ανεπίσημων στοιχείων με τη σύνταξη της οικείας έκθεσης (επανάληψη διαδικασίας).

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αβάσιμες και συμπερασματικές οι αιτιολογίες της φορολογικής αρχής για τη θεμελίωση της ανυπαρξίας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Πεπλανημένη η παραδοχή της φορολογικής

αρχής ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές. Άρνηση εικονικότητας. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η προσφεύγουσα ήταν καλόπιστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές ενεργώντας εν είδει φορολογικού αντιπροσώπου και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων. Το βάρος της απόδειξης των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής φέρει η ίδια φορολογική αρχή. Η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε επαρκώς την εικονικότητα των συναλλαγών.

2. Εκδόθηκε το υπ' αριθ. ....../2016 αμετάκλητο βούλευμα του Συμβουλίου Εφετών Θεσσαλονίκης σύμφωνα με το οποίο δεν μπορεί να θεμελιωθεί ποινική ευθύνη κατά του ....., διαχειριστή της προσφεύγουσας.
3. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης των συνημμένων στην έκθεση εγγράφων.
4. Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος για την επιβολή προστίμου ΚΒΣ.

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με την παρ. 4 του άρθρου 36 του ν.2859/2000, ως ίσχυσε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, ορίζεται ότι: «4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:..... δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35. Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου. Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για τη θεώρηση, σύμφωνα με την από 5/10/1961 Σύμβαση της Χάγης. ε) Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου αυτής, και οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992: «2. 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». Κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης φορολογικά στοιχεία δεν αποτελούν μόνο τα περιοριστικώς οριζόμενα στον Κ.Β.Σ. αλλά και κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο ισοδύναμο αυτών προκειμένου να γίνει χρήση τους και καταχώρησή τους στα τηρούμενα βιβλία ως παραστατικά φορολογικής εμφάνισης αγορών, δαπανών ή εξόδων.

**Επειδή**, με το άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου».

**Επειδή**, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής.... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση..... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε

για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

**Επειδή**, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

**Επειδή**, 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 20/10/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Π.Δ. Σ.Δ.Ο.Ε. ...., οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα και παρακολούθημα της από 13/07/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως τόσο η εικονικότητα των συναλλαγών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που κατασκεύασε, εξέδωσε, έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα όσο και η πλαστότητα αυτών για τους κάτωθι λόγους:

1. Από τον έλεγχο εξετάστηκαν περιπτώσεις κατά τις οποίες τόσο ο προμηθευτής των αγαθών που εισήχθησαν από την προσφεύγουσα με τις διασαφήσεις, όσο και ο αγοραστής των ίδιων αγαθών προς τον οποίο απεστάλησαν μετά τον εκτελωνισμό τους και προς τον οποίο εκδόθηκε από την προσφεύγουσα σχετικό τιμολόγιο (invoice) είναι το ίδιο πρόσωπο. Τα υπό κρίση στοιχεία που αναφέρονται ως delivery notes (ή delivery inv. ή commercial invoices) και φέρονται να εκδόθηκαν από βουλγάρικες

εταιρίες, λήφθηκαν από την προσφεύγουσα και αποτέλεσαν δικαιολογητικά εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία της είναι τα ακόλουθα:

| α/α | Φερόμενος εκδότης | Αριθμός Delivery Note/Delivery Inv/Commercial Invoice | Αξία D.N. σε \$ | Αξία D.N. σε € σύμφωνα με την ισοτιμία της διασάφησης |
|-----|-------------------|-------------------------------------------------------|-----------------|-------------------------------------------------------|
| 1   |                   | 0611G744S019/09-1-07                                  | -               | 6.850,00                                              |
| 2   |                   | 0611G749S023/09-1-07                                  | -               | 7.050,00                                              |
| 3   |                   | 0611G742S017/09-1-07                                  | -               | 7.400,00                                              |
| 4   |                   | 0611G743S018/09-1-07                                  | -               | 13.980,00                                             |
| 5   |                   | 75                                                    | -               | 2.511,00                                              |
| 6   |                   | BG 0237                                               | 9.370,00        | 7.128,19                                              |
| 7   |                   | BG 0237                                               | 1.306,00        | 993,53                                                |
| 8   |                   | BG 0237                                               | 12.000,00       | 9.128,95                                              |
| 9   |                   | 1022007                                               | 40.000,00       | 29.651,59                                             |
| 10  |                   | 190207                                                | 3.640,00        | 2.698,30                                              |
| 11  |                   | BG ab0026                                             | 60.000,00       | 44.192,38                                             |
| 12  |                   | 2E0392-1107-2006                                      | 46.128,16       | 34.937,64                                             |
| 13  |                   | AP-MA05/2006                                          | 23.678,83       | 17.934,43                                             |
| 14  |                   | 2E0392-1129-2006                                      | 54.025,80       | 40.919,34                                             |
| 15  |                   | TY 6519278                                            | -               | 20.460,50                                             |
| 16  |                   | AP-MA01-G                                             | 21.473,14       | 16.335,60                                             |
| 17  |                   | ABB022 & AB0023/12-1-07                               | 217.506,40      | 164.740,13                                            |
| 18  |                   | AB0028                                                | 14.151,52       | 10.881,60                                             |
| 19  |                   | AB0029                                                | 12.046,20       | 9.262,75                                              |
| 20  |                   | AB07-0021                                             | 6.120,00        | 4.557,98                                              |
| 21  |                   | CR26847SHN-8401                                       | 92.191,44       | 70.889,23                                             |
| 22  |                   | 003-00000629                                          | 11.303,00       | 8.691,27                                              |
| 23  |                   | AB07-0020                                             | 15.005,20       | 11.175,39                                             |
| 24  |                   | CR26848SHN-8429                                       | 93.374,35       | 71.034,12                                             |
| 25  |                   | AB0019-07                                             | 19.157,80       | 14.268,12                                             |
| 26  |                   | AB07-0022                                             | 8.255,70        | 6.148,58                                              |
| 27  |                   | AB07-0016                                             | 10.173,00       | 7.576,52                                              |
| 28  |                   | 07-011517                                             | -               | 9.586,79                                              |
| 29  |                   | AB07-0011                                             | 6.360,00        | 4.615,72                                              |
| 30  |                   | AB07-0018                                             | 30.565,00       | 22.652,49                                             |
| 31  |                   | AB07-0015                                             | 28.036,80       | 20.778,77                                             |
| 32  |                   | BG 2007RL028-1                                        | 7.793,00        | 5.928,49                                              |
| 33  |                   | BG 2007RL0282                                         | 8.761,00        | 6.664,89                                              |
| 34  |                   | AB07-0017                                             | 6.586,65        | 4.881,53                                              |
| 35  |                   | YW20074-346                                           | 5.641,86        | 4.182,25                                              |
| 36  |                   | BG CR27665SHN-8822                                    | 87.250,96       | 65.636,77                                             |
| 37  |                   | BG ACE06837KC2                                        | 13.310,83       | 10.013,41                                             |
| 38  |                   | BG 407.21040                                          | 53.600,37       | 40.322,25                                             |

|               |  |                    |           |              |
|---------------|--|--------------------|-----------|--------------|
| 39            |  | BG 11249/11250     | 42.773,02 | 32.177,10    |
| 40            |  | BG ...../2007      | 44.807,00 | 33.707,21    |
| 41            |  | BG NG-031/07       | 48.430,00 | 35.670,62    |
| 42            |  | BG CR27778SAM-9126 | 68.762,96 | 50.646,65    |
| 43            |  | BG EXP21           | 6.766,20  | 4.983,58     |
| 44            |  | BG EXP22           | 9.072,00  | 6.681,89     |
| 45            |  | BG GACXN/015       | 43.077,50 | 31.728,29    |
| 46            |  | BG EXP 01          | 8.164,00  | 6.013,11     |
| 47            |  | BG GKCCXN/032      | 32.544,00 | 24.124,54    |
| 48            |  | IMCO1200407-8      | 20.143,43 | 14.618,93    |
| 49            |  | SEIPL-003-07-08    | 14.621,26 | 10.836,18    |
| 50            |  | SEIPL-006-07-08    | 20.435,94 | 15.145,59    |
| 51            |  | SEILP-004-07-08    | 13.587,87 | 10.070,31    |
| 52            |  | SEIPL-005-07-08    | 14.479,52 | 10.731,13    |
| 53            |  | SEIPL-002-07-08    | 18.122,79 | 13.431,25    |
| 54            |  | SEIPL-008-07-08    | 15.930,71 | 11.806,65    |
| 55            |  | SEIPL-007-07-08    | 17.127,70 | 12.693,77    |
| 56            |  | SEIPL-013-07-08    | 16.331,58 | 11.686,28    |
| 57            |  | 10001000000        | 33.960,00 | 25.721,43    |
| 58            |  | 10001000001        | 27.940,00 | 21.161,86    |
| ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |  |                    |           | 1.220.296,87 |

Τα υπό κρίση τιμολόγια που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα και ελήφθησαν από τις Βουλγάρικες εταιρείες είναι τα παρακάτω:

| α/α | Αναγραφόμενος λήπτης | Αριθμός Τιμολογίου | Ημερομηνία | Συνολική αξία τιμολογίου πώλησης της TAEI σε \$ | Συνολική αξία τιμολογίου πώλησης της TAEI σε € |
|-----|----------------------|--------------------|------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| 1   |                      | 43284              | 11/1/2007  | -                                               | 8.278,00                                       |
| 2   |                      | 43283              | 11/1/2007  | -                                               | 8.489,00                                       |
| 3   |                      | 43282              | 11/1/2007  | -                                               | 8.858,00                                       |
| 4   |                      | 43285              | 15/1/2007  | -                                               | 16.201,00                                      |
| 5   |                      | 56/07              | 28/2/2007  | -                                               | 2.626,00                                       |
| 6   |                      | 91/07              | 26/3/2007  | 10.564,00                                       | 8.036,52                                       |
| 7   |                      | 91/07              | 26/3/2007  | 1.631,00                                        | 1.240,78                                       |
| 8   |                      | 91/07              | 26/3/2007  | 13.750,00                                       | 10.460,25                                      |
| 9   |                      | 131/07             | 14/6/2007  | 45.331,00                                       | 33.603,41                                      |
| 10  |                      | 132/07             | 14/6/2007  | 4.582,00                                        | 3.396,59                                       |
| 11  |                      | 109/07             | 3/5/2007   | 61.940,00                                       | 45.621,27                                      |
| 12  |                      | 43290              | 15/1/2007  | 49.071,16                                       | 37.166,67                                      |
| 13  |                      | 43291              | 15/1/2007  | 25.508,83                                       | 19.320,48                                      |
| 14  |                      | 43311              | 24/1/2007  | 56.430,85                                       | 42.740,93                                      |
| 15  |                      | 35/07              | 29/1/2007  | -                                               | 22.298,50                                      |

|               |  |           |           |            |              |
|---------------|--|-----------|-----------|------------|--------------|
| 16            |  | 76/07     | 13/3/2007 | 23.694,14  | 18.025,21    |
| 17            |  | 43289     | 15/1/2007 | 223.215,40 | 169.064,15   |
| 18            |  | 45/07     | 20/2/2007 | 14.506,52  | 11.145,57    |
| 19            |  | 46/07     | 20/2/2007 | 12.401,20  | 9.535,71     |
| 20            |  | 144/07    | 9/7/2007  | 6.926,00   | 5.158,26     |
| 21            |  | 54/07     | 23/2/2007 | 92.596,44  | 71.200,65    |
| 22            |  | 55/07     | 23/2/2007 | 19.694,00  | 15.143,41    |
| 23            |  | 145/07    | 9/7/2007  | 15.888,20  | 11.833,02    |
| 24            |  | 71/07     | 6/3/2007  | 94.024,35  | 71.528,60    |
| 25            |  | 143/07    | 9/7/2007  | 20.047,80  | 14.930,96    |
| 26            |  | 147/07    | 10/7/2007 | 9.080,70   | 6.763,01     |
| 27            |  | 148/07    | 10/7/2007 | 10.938,00  | 8.146,27     |
| 28            |  | ...../07  | 21/8/2007 | -          | 10.036,79    |
| 29            |  | 170/07    | 21/8/2007 | 7.110,00   | 5.160,03     |
| 30            |  | 177/07    | 4/9/2007  | 31.495,00  | 23.341,73    |
| 31            |  | 182/07    | 6/9/2007  | 28.836,80  | 21.371,67    |
| 32            |  | 82/07     | 21/3/2007 | 8.623,00   | 6.559,91     |
| 33            |  | 83/07     | 21/3/2007 | 9.631,00   | 7.326,74     |
| 34            |  | 194/07    | 14/9/2007 | 7.116,70   | 5.274,36     |
| 35            |  | 124/07    | 8/6/2007  | 6.161,86   | 4.567,72     |
| 36            |  | 100/07    | 6/4/2007  | 88.174,82  | 66.331,77    |
| 37            |  | 101/07    | 12/4/2007 | 15.800,83  | 11.886,58    |
| 38            |  | 104/07    | 6/3/2007  | 54.315,37  | 40.860,13    |
| 39            |  | 107/07    | 25/4/2007 | 43.179,02  | 32.482,52    |
| 40            |  | 108/07    | 25/4/2007 | 45.213,00  | 34.012,64    |
| 41            |  | 110/07    | 3/5/2007  | 48.860,00  | 35.987,33    |
| 42            |  | 111/07    | 11/5/2007 | 69.617,96  | 51.276,40    |
| 43            |  | 113/07    | 18/5/2007 | 7.554,20   | 5.563,97     |
| 44            |  | 112/07    | 18/5/2007 | 9.887,00   | 7.282,17     |
| 45            |  | 122/07    | 30/5/2007 | 43.555,50  | 32.080,36    |
| 46            |  | NO 123/07 | 18/5/2007 | 8.978,80   | 6.613,24     |
| 47            |  | 136/07    | 22/6/2007 | 33.202,00  | 24.612,31    |
| 48            |  | 171/07    | 27/8/2007 | 22.370,43  | 16.235,16    |
| 49            |  | 181/07    | 4/9/2007  | 15.426,26  | 11.432,79    |
| 50            |  | 179/07    | 4/9/2007  | 21.455,94  | 15.901,53    |
| 51            |  | 180/07    | 4/9/2007  | 14.402,87  | 10.674,33    |
| 52            |  | 178/07    | 4/9/2007  | 15.274,52  | 11.320,33    |
| 53            |  | 191/07    | 11/9/2007 | 18.772,79  | 13.912,98    |
| 54            |  | 192/07    | 11/9/2007 | 16.565,71  | 12.277,26    |
| 55            |  | 193/07    | 11/9/2007 | 17.767,70  | 13.168,09    |
| 56            |  | 201/07    | 5/10/2007 | 16.996,58  | 12.162,13    |
| 57            |  | 43295     | 19/1/2007 | 36.375,00  | 27.550,56    |
| 58            |  | 43296     | 19/1/2007 | 30.154,00  | 22.838,75    |
| ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |  |           |           |            | 1.280.914,50 |

2. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτη χώρα, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... LTD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτική απόκτηση χρησιμοποιήθηκε έγγραφο με τίτλο Delivery Inv. Ακολούθως, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... LTD) με τιμολόγιο που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγάρικες αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής προέκυψε ότι η ..... αρνείται τις συναλλαγές και δηλώνει ότι δεν έλαβε αγαθά και δε διαθέτει μεταφορικά ή άλλα έγγραφα σχετικά με τις συναλλαγές αυτές. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη βουλγάρικη εταιρεία, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και του delivery inv. που ανέρχεται σε 115,00€ και αποτυπώνεται στην απόδειξη είσπραξης Νο 14 αθροιστικά μαζί με προηγούμενες οφειλές της ..... LTD προς την προσφεύγουσα ύψους 247,50€.
3. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτη χώρα, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... LTD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρησιμοποιήθηκαν έγγραφα με τίτλο Delivery Note. Ακολούθως, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... LTD) με τιμολόγια που εξέδωσε η

προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγάρικες αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής προέκυψε ότι η Βουλγαρική εταιρία έκανε αγορές εμπορευμάτων από την Κίνα. Για τις αγορές που έγιναν έχουν εκδοθεί τιμολόγια προμηθευτών από τρίτες χώρες προς τη Βουλγαρική εταιρία και η τελευταία έκανε πληρωμές μέσω τραπέζης. Ενόψει «ελευθέρωσης των εμπορευμάτων από το Τελωνείο», η προσφεύγουσα είχε εκδώσει Delivery notes στο όνομα της ..... LTD σχετικά με την εισαγωγή εμπορευμάτων από την Κίνα. Αυτά δεν έχουν περαστεί στα λογιστικά βιβλία της βουλγάρικης εταιρίας, δεν συνοδεύονται από φορολογικά έγγραφα και δεν έχουν εξοφληθεί από την προσφεύγουσα στην ανωτέρω. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει των Invoice που έχουν εκδοθεί. Η ..... LTD πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα τοις μετρητοίς βάσει τιμολογίων μεταφερόμενων containers. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ..... LTD, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και των delivery notes που ανέρχεται σε 7.839.27€ και αποτυπώνεται στις αποδείξεις είσπραξης No 1 και No 20.

4. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγαρική εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτη χώρα, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (.....) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρησιμοποιήθηκε έγγραφο με τίτλο Delivery Note. Ακολούθως, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (.....) με τιμολόγιο που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγάρικες αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής, προέκυψε ότι η Βουλγαρική εταιρία έκανε αγορά εμπορευμάτων από την Κίνα. Για την αγορά που έγινε έχει εκδοθεί τιμολόγιο προμηθευτή από τρίτη χώρα προς τη Βουλγαρική εταιρία και η τελευταία έκανε πληρωμές μέσω τραπέζης. Ενόψει «ελευθέρωσης των εμπορευμάτων από το Τελωνείο», η προσφεύγουσα είχε εκδώσει

Delivery notes στο όνομα της ..... σχετικά με την εισαγωγή εμπορευμάτων από την Κίνα. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει των Invoice που έχουν εκδοθεί. Η ..... πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα τοις μετρητοίς βάσει τιμολογίου. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ....., καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων της διασάφησης, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και του delivery note που ανέρχεται σε 385,47€ και αποτυπώνεται στην απόδειξη είσπραξης Νο 54.

5. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... ΕOOD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτες χώρες, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... ΕOOD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρησιμοποιήθηκαν έγγραφα με τίτλο Delivery Note. Ακολουθώντας, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... ΕOOD) με τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγάρικες αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής προέκυψε ότι η Βουλγαρική εταιρεία έκανε αγορές εμπορευμάτων από την Ινδία και την Κίνα. Για τις αγορές που έγιναν έχουν εκδοθεί τιμολόγια προμηθευτών από τρίτες χώρες προς τη Βουλγαρική εταιρεία και η τελευταία έκανε πληρωμές μέσω τραπέζης. Ενόψει «ελευθέρωσης των εμπορευμάτων από το Τελωνείο», η προσφεύγουσα είχε εκδώσει Delivery notes στο όνομα της ..... ΕOOD σχετικά με την εισαγωγή εμπορευμάτων από την Κίνα και την Ινδία. Αυτά δεν έχουν περαστεί στα λογιστικά βιβλία της βουλγάρικης εταιρείας, δεν συνοδεύονται από φορολογικά έγγραφα και δεν έχουν εξοφληθεί από την προσφεύγουσα στην ανωτέρω. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει των Invoice που έχουν εκδοθεί. Η ..... ΕOOD πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την

αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ..... ΕΟΟΔ, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και των delivery notes που ανέρχεται σε 3.972,43€ και αποτυπώνεται στην απόδειξη είσπραξης Νο 72.

6. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτες χώρες, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... LTD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρησιμοποιήθηκαν έγγραφα με τίτλο Delivery Note. Ακολουθώντας, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... LTD) με τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγάρικες αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής, προέκυψε ότι η Βουλγαρική εταιρεία δεν κατέχει κανένα έγγραφο Delivery Note. Για τις αγορές που έγιναν έκανε πληρωμές μέσω τραπεζής σε επιχειρήσεις τρίτων χωρών. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της, καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ..... LTD, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και των delivery notes που ανέρχεται σε 7.137,00€ και αποτυπώνεται στις αποδείξεις είσπραξης Νο 30 και 53.

7. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτη χώρα, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη

σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... LTD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτική απόκτηση χρησιμοποιήθηκε έγγραφο με τίτλο Delivery Note. Ακολούθως, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... LTD) με τιμολόγιο που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγάρικες αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής, προέκυψε ότι το σχετικό Delivery Note δεν έχει εκδοθεί από τη Βουλγαρική εταιρία. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει του Invoice που έχει εκδοθεί. Η ..... LTD πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της, καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ..... LTD, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και του delivery note που ανέρχεται σε 1.873,17€ και αποτυπώνεται στην απόδειξη είσπραξης Νο 36.

8. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση .....-OOD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτες χώρες, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (.....-OOD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρησιμοποιήθηκαν έγγραφα με τίτλο Delivery Note. Ακολούθως, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (.....-OOD) με τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει των Invoice που έχουν εκδοθεί. Η .....-OOD πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της, καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη

.....-OOD, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και των delivery notes που ανέρχεται σε 1.780,80€ και αποτυπώνεται στην απόδειξη είσπραξης Νο 46.

9. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτες χώρες, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... LTD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρησιμοποιήθηκαν έγγραφα με τίτλο Delivery Note. Ακολουθώντας, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... LTD) με τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει των Invoice που έχουν εκδοθεί. Η ..... LTD πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ..... LTD, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και των delivery notes που ανέρχεται σε 8.964,28€ και αποτυπώνεται στις αποδείξεις είσπραξης Νο 5 και Νο 22.

10. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτες χώρες, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... LTD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

χρησιμοποιήθηκαν έγγραφα με τίτλο Delivery Note. Ακολούθως, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... LTD) με τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγαρικές αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής προέκυψε ότι η Βουλγαρική εταιρία πληρώνει σε επιχείρηση τρίτης χώρας. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει των Invoice που έχουν εκδοθεί. Η ..... LTD πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ..... LTD, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και των delivery notes που ανέρχεται σε 10.644,16€ και αποτυπώνεται στις αποδείξεις είσπραξης Νο 4, Νο 56, Νο 64 και Νο 70.

11. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγαρική επιχείρηση ..... LEASING (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγαρική εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτη χώρα, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... LEASING) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτική απόκτηση χρησιμοποιήθηκε έγγραφο με τίτλο Delivery Note. Ακολούθως, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... LEASING) με τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγαρικές αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής προέκυψε ότι η Βουλγαρική εταιρία πληρώνει σε επιχείρηση τρίτης χώρας και δε διαπιστώθηκε η κατοχή και καταχώρηση του delivery note. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει του Invoice που έχει εκδοθεί. Η ..... LEASING πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που

λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ..... LEASING, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και του delivery note που ανέρχεται σε 1.428,89€ και αποτυπώνεται στην απόδειξη είσπραξης Νο 47.

12. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση ..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη εταιρεία προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τρίτες χώρες, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τον αρχικό αγοραστή (..... LTD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρησιμοποιήθηκαν έγγραφα με τίτλο Invoice. Ακολουθώντας, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στον αρχικό αγοραστή (..... LTD) με τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Από τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τις βουλγάρικες αρχές ανταποκρινόμενες στο αίτημα διοικητικής συνδρομής προέκυψε ότι η Βουλγαρική εταιρία αρνείται τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει των Invoice που έχουν εκδοθεί. Η ..... LTD πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από τη ..... LTD, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και των αντίστροφων τιμολογίων που ανέρχεται σε 3.506,02€ και αποτυπώνεται στην απόδειξη είσπραξης Νο 6.

13. Από τα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις βουλγάρικες επιχειρήσεις ..... CO LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....) και την ..... LTD προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενες βουλγάρικες εταιρείες προμηθεύτηκαν εμπορεύματα από τρίτες χώρες, τα οποία αφίχθησαν στην Ελεύθερη Ζώνη Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στον Σταθμό Εμπορευματοκιβωτίων του Ο.Λ.Θ. Τα εμπορεύματα εκτελωνίσθηκαν στην συνέχεια στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τη σχετική διασάφηση εισαγωγής, ως δικαιολογητικό δε για τη

μεταβίβασή της κυριότητάς τους από τους αρχικούς αγοραστές (..... CO LTD και ..... LTD) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και για την καταχώρηση στα βιβλία της ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρησιμοποιήθηκαν έγγραφα με τίτλο delivery notes. Ακολούθως, μετά τον εκτελωνισμό, η κυριότητα των εμπορευμάτων μεταβιβάσθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα επιχείρηση στην ..... CO LTD με τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς την προσφεύγουσα βάσει των Invoice που έχουν εκδοθεί. Η ..... CO LTD πληρώνει στην προσφεύγουσα τα τελωνειακά τέλη και τα μεταφορικά έξοδα. Η προσφεύγουσα διενήργησε συμψηφιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της καταχωρώντας την αλλοδαπή επιχείρηση ως προμηθευτή και πελάτη. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η μοναδική πραγματική συναλλαγή είναι η αμοιβή που λαμβάνει η προσφεύγουσα από την ..... CO LTD, καθώς και τα έξοδα που η πρώτη πραγματοποιεί για τον εκτελωνισμό των προϊόντων των διασαφήσεων, συνολικά είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή επιχείρηση και των delivery notes που ανέρχεται σε 4.906,92€ και αποτυπώνεται στις αποδείξεις είσπραξης No 16, No 27, No 34, No 44 και No 52.

Εκ των ανωτέρω διαπιστώσεων καταδεικνύεται ότι οι αρχικοί αγοραστές και δικαιούχοι των εμπορευμάτων είναι οι βουλγάρικες εταιρίες. Τα delivery notes, τα οποία δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία, ούτε φέρουν τον τύπο της σύμβασης πώλησης και φέρονται να εκδίδονται από τις βουλγάρικες εταιρίες προς την προσφεύγουσα, για την πώληση των εμπορευμάτων από τις πρώτες στην δεύτερη ενώ τα εμπορεύματα ήταν ακόμη εντός της ελεύθερης ζώνης Θεσσαλονίκης, χρησιμοποιήθηκαν κατά τη λογιστική απεικόνιση της εκάστοτε εισαγωγής στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας και έχουν καταχωρηθεί ως «ενδοκοινοτικές αποκτήσεις». Ωστόσο, δεν επρόκειτο για ενδοκοινοτικές συναλλαγές, αφού δεν αφορούσαν κοινοτικά εμπορεύματα ή εμπορεύματα τρίτων χωρών τα οποία είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση, κατά το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), «η ενδοκοινοτική απόκτηση» προϋποθέτει την αποστολή μεταφορά του εμπορεύματος από ένα κράτος μέλος της Κοινότητας όπου είναι εγκατεστημένος ο πωλητής, προϋπόθεση που δεν αποδεικνύεται. Επιπρόσθετα, είκοσι εννιά (29) από τα Delivery Notes, παρότι φέρεται ότι εκδόθηκαν από βουλγάρικες εταιρίες για πωλήσεις τους προς την προσφεύγουσα, βρέθηκαν στον σκληρό δίσκο του υπολογιστή της προσφεύγουσας. Περαιτέρω το σύνολο αυτών, δηλαδή των Delivery Notes και των Delivery Invoices επί των 197 ελεγχέντων διασαφήσεων, φέρουν την ίδια φόρμα και γραμματοσειρά, παρότι θεωρητικά έχουν εκδοθεί από διαφορετικές βουλγάρικες εταιρίες γεγονός που αποδεικνύει ότι η ίδια η προσφεύγουσα προέβαινε στην έκδοσή τους. Επιπλέον, στα τιμολόγια που εξέδωσε η ελεγχόμενη για την πώληση των εμπορευμάτων στις βουλγάρικες εταιρείες αναγράφεται ξεχωριστά η αξία του εμπορεύματος, η αξία των καταβληθέντων δασμών, το

κόμιστρο μεταφοράς και τα λοιπά έξοδα τελωνισμού στα οποία περιλαμβανόταν η αμοιβή του εκτελωνιστή ....., διαχειριστή της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα δεν είχε αναλάβει τη φορολογική αντιπροσώπευση καμίας βουλγάρικης εταιρίας. Συνεπώς, η προσφεύγουσα εμφανίστηκε εικονικά ως εισαγωγέας, χάριν των αληθινών παραληπτών των εν λόγω εμπορευμάτων (έναντι αμοιβής) και συνεπώς, εικονικές τυγχάνουν οι ανωτέρω συναλλαγές «πώλησης αυτών» από τις βουλγάρικες εταιρείες προς την ελεγχόμενη και στη συνέχεια από την τελευταία προς τις ίδιες ή σε μερικές περιπτώσεις και σε άλλες βουλγάρικες επιχειρήσεις.

**Επειδή**, η από 13/07/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό των παραβάσεων και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

**Επειδή**, ο επιμέρους ισχυρισμός που προβάλλει η προσφεύγουσα ότι τελούσε σε καλή πίστη, πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι η εν λόγω περίπτωση δεν αφορά σε συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο, κατά την οποία μπορεί να συνεκτιμάται η καλή πίστη του λήπτη του εικονικού στοιχείου, αλλά σε συναλλαγές εικονικές στο σύνολό τους (ΣτΕ 70/2011, ΣτΕ 1126/2010, 1184/2010, 3528/2010, ΔΠΡ Πειραιά 1458/2007, κ.α.).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί εσφαλμένης, αβάσιμης και αναπαισιωχτικής τεκμηρίωσης της εικονικότητας των συναλλαγών, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και απορρίπτεται.

### **Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθ. ..../2016 βούλευμα του Συμβουλίου Εφετών Θεσσαλονίκης αποφαινεται ότι δε μπορεί να θεμελιωθεί ποινική ευθύνη του ....., για το αδίκημα της ηθικής αυτουργίας σε απιστία σχετικά με την υπηρεσία και της ψευδούς βεβαίωσης, ως παρεπόμενο της μη στοιχειοθέτησης αδικήματος των εμπλεκόμενων υπαλλήλων του Τελωνείου ..... Επομένως, το προαναφερθέν βούλευμα δεν αφορά τις υπό κρίση επιβληθείσες παραβάσεις έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, το εν λόγω βούλευμα αποτελεί δικαστική κρίση, και όχι δικαστική απόφαση (και μάλιστα αμετάκλητη).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί απαλλακτικού βουλεύματος προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται

### **Ως προς τον 3<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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.....».

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις....».

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση, καίτοι είχε τη δυνατότητα να λάβει γνώση των σχετικών συνημμένων εγγράφων, ουδέν αίτημα υπέβαλε για τη χορήγηση αντιγράφων αυτών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη συγκοινοποίησης των συνημμένων στην έκθεση εγγράφων, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον 4<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....».

**Επειδή**, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «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 καταχώριση 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 καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς

παραβάσης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.....».

**Επειδή**, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «....β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο 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.....».

**Επειδή**, με την παρ. 3 του άρθρου 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. 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.....».

**Επειδή**, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30 , 32 , 33 , 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

**Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του Κ.Β.Σ. επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, τα

οποία τυγχάνουν να είναι τα επιεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί επιβολής επιεικέστερης κύρωσης προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../18.09.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ: .....

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

**Η υπ' αριθ. ....../13.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007**

|          |                |
|----------|----------------|
| Πρόστιμο | 1.093.341,65 € |
|----------|----------------|

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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