



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604536

**Φαξ** : 2131604567

Καλλιθέα, 11/04/2017

Αριθμός απόφασης: **2418**

## 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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, κατοίκου Βριλησίων Αττικής, οδός ....., κατά της υπ' αριθμ. ..../26.10.2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. ..../26.10.2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../26.10.2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 συνολικού ποσού 80.000,00 € λόγω λήψης 16 εικονικών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' ν. 4174/2013, φορολογικών στοιχείων αξίας 12.500,00 € έκαστο, κατά παράβαση των άρθρων 13 παρ. 1 ν. 4174/2013 και 2 παρ. 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (άρθρο πρώτο παρ. Ε' υποπαρ. Ε.1 παρ. 1 ν. 4093/2012) ή 5 ν. 4308/2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και κάθε άλλης προγενέστερης ή μεταγενέστερης συναφούς απόφασης ή παράλειψης και πρακτικού, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω παντελούς έλλειψης αιτιολογίας, δεδομένου ότι δε στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες σε αυτόν 16 παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα επειδή, κατά τους ισχυρισμούς του, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν ήταν εικονικά.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 εδ. α' και 9 π.δ. 186/1992, όπως ίσχυαν τη διαχειριστική χρήση 01.01.2008-31.12.2008: «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. [...] 9. 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**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε τη διαχειριστική χρήση 01.01.2008-31.12.2008: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της...**» Ταυτόσημος είναι και ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου που δίδεται στο ν. 4174/2013 (άρθρο 66 παρ. 5 εδ. στ').

**Επειδή**, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω παντελούς έλλειψης αιτιολογίας, δεδομένου ότι δε στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες σε αυτόν 16 παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα επειδή, κατά τους ισχυρισμούς του, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν ήταν εικονικά, καθότι η συναλλαγή, στην οποία αυτά αφορούσαν, πραγματοποιήθηκε, πράγματι δηλαδή έλαβαν χώρα όλες οι εργασίες (κατασκευή θεατρικών σκηνικών), για τις οποίες

εκδόθηκαν τα τιμολόγια. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι α) όλα τα υπό κρίση τιμολόγια εξοφλήθηκαν από τον προσφεύγοντα με μετρητά και μάλιστα μέσα σε διάστημα μόλις δύο μηνών (Οκτώβριος-Νοέμβριος 2008), πράγμα ασύνηθες στη συναλλακτική πρακτική για ένα τόσο μεγάλο συνολικό ποσό (200.000,00 € καθαρή αξία + 38.000,00 € ΦΠΑ = 238.000,00 €), β) τα χρήματα αυτά, κατά τον προσφεύγοντα, δεν αναλήφθηκαν από συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό και γι' αυτό δεν προσκόμισε αντίγραφο ενός τέτοιου τραπεζικού λογαριασμού, αλλά ήταν αποτέλεσμα της καθημερινής συναλλαγής, πράγμα επίσης ασύνηθες στη συναλλακτική πρακτική για ένα τόσο μεγάλο συνολικό ποσό (200.000,00 € καθαρή αξία + 38.000,00 € ΦΠΑ = 238.000,00 €), δηλαδή το να κρατά κανείς ένα τόσο μεγάλο χρηματικό ποσό σε μετρητά εκτός τράπεζας και μάλιστα για σκοπούς εξυπηρέτησης της επιχειρηματικής-επαγγελματικής του δραστηριότητας, και γ) ότι, σύμφωνα με την από 26.10.2016 συμπροσβαλλόμενη με την προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, τα υπό κρίση τιμολόγια είναι πλαστά, καθότι, ενώ φέρουν ίχνος διάτρησης ..... της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά (αρμόδια Δ.Ο.Υ. της εκδότριας εταιρείας), από τα στοιχεία της εν λόγω Δ.Ο.Υ. δεν προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία είχε θεωρήσει οποιαδήποτε φορολογικά στοιχεία κατά το έτος 2008, διαπιστώσεις, και οι τρεις, που αποτελούν μεν απλές ενδείξεις και όχι αποδείξεις της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, αλλά πάντως σοβαρές ενδείξεις, η μη πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής και συνακόλουθα η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται από τα ακόλουθα (με άλλα λόγια: ο προσφεύγων δεν ανταποκρίνεται στο βάρος απόδειξης της (πραγματοποίησης της) συναλλαγής, το οποίο, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 18 παρ. 9 π.δ. 186/1992, όπως ίσχυε τη διαχειριστική χρήση 01.01.2008-31.12.2008, φέρει ο ίδιος, με αποτέλεσμα να προκύπτει ότι η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα υπό κρίση συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε και συνεπώς ότι τα υπό κρίση τιμολόγια που αυτός έλαβε και καταχώρησε στα έξοδα του μηχανογραφικού βιβλίου εσόδων-εξόδων του και στη συνέχεια χρησιμοποίησε, προβαίνοντας σε έκπτωση του σχετικού ΦΠΑ (εισροών) από το ΦΠΑ των εκροών του, είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή): α) Ούτε από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ούτε από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά μέσα, αλλά ούτε και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι υφίστανται τα θεατρικά σκηνικά (λυόμενες κατασκευές), η κατασκευή των οποίων φαίνεται πως ήταν το αντικείμενο της συμφωνίας μεταξύ του προσφεύγοντος και της εκδότριας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εξυπηρέτηση θεατρικής παράστασης του προσφεύγοντος, ώστε να μπορεί εξ αυτού του γεγονότος να αποδειχθεί ότι πράγματι παρασχέθηκε η υπό κρίση υπηρεσία, με άλλα λόγια ότι πράγματι πραγματοποιήθηκε η υπό κρίση συναλλαγή, δεδομένου ότι επί παροχής κατασκευαστικών εργασιών (σύμβασης έργου) το πλέον ασφαλές κριτήριο, από το οποίο μπορεί κατεξοχήν να αποδειχθεί η παροχή της υπηρεσίας κατασκευής, δηλαδή η πραγματοποίηση της συναλλαγής, είναι το αποτέλεσμα της παροχής αυτής της υπηρεσίας, ήτοι το κατασκευασθέν-πραγματοποιηθέν έργο. β) Ούτε από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ούτε από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά μέσα, αλλά ούτε και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει τουλάχιστον ότι πραγματοποιήθηκε η θεατρική παράσταση, για την εξυπηρέτηση της οποίας φέρεται ότι κατασκευάστηκαν τα θεατρικά σκηνικά (λυόμενες κατασκευές) από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ώστε να

μπορεί τουλάχιστον εξ αυτού του γεγονότος να αποδειχθεί ότι πράγματι παρασχέθηκε η υπό κρίση υπηρεσία, με άλλα λόγια ότι πράγματι πραγματοποιήθηκε η υπό κρίση συναλλαγή. Ο προσφεύγων αντέτεινε σχετικά, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../17.5.2013 υπόμνημά του προς τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ότι η υπό κρίση συναλλαγή αφορούσε σε δύο παραστάσεις που δεν πραγματοποιήθηκαν («Αμφιτρύωνας» και «Άνθρωπος Ελέφαντας»), επειδή ακυρώθηκαν, το γεγονός όμως αυτό (δηλαδή η μη πραγματοποίηση των παραστάσεων, για την εξυπηρέτηση των οποίων φέρεται πως παρασχέθηκαν οι υπό κρίση υπηρεσίες) αποτελεί περαιτέρω ένδειξη ότι η υπό κρίση συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε. Άλλωστε, από τη στιγμή που δεν πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παράσταση/παραστάσεις, εύλογα θα ανέμενε κανείς από τον προσφεύγοντα να κρατήσει πάντως τα κατασκευασθέντα θεατρικά σκηνικά, ώστε να τα χρησιμοποιήσει ενδεχομένως στο μέλλον σε άλλη παράσταση που τυχόν θα ανέβαζε, περιορίζοντας έτσι τη ζημία που υπέστη από τη μη πραγματοποίηση της υπό κρίση παράστασης/παραστάσεων, κάτι που θα του έδινε τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής, πλην όμως ούτε από τους ισχυρισμούς του ούτε από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά μέσα, αλλά ούτε και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι υφίστανται τα εν λόγω θεατρικά σκηνικά. γ) Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ούτε καν αντίγραφο του συμφωνητικού μεταξύ του ιδίου και της εκδότριας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (ούτε και το προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου, όπως ρητά αναφέρεται στην από 26.10.2016 συμπροσβαλλόμενη με την προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού), δυνάμει του οποίου φέρεται πως παρασχέθηκε η υπό κρίση υπηρεσία, ώστε, γα) αν τυχόν αυτό έφερε βέβαιη χρονολογία, να μπορεί να αποδειχθεί ότι όντως οι υπό κρίση υπηρεσίες αφορούσαν στις αναφερόμενες από τον προσφεύγοντα παραστάσεις και, κυρίως, γβ) αν τυχόν έφερε βέβαιη χρονολογία προγενέστερη του Μαρτίου 2007, να μπορεί έστω να υποτεθεί ότι ίσως η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων παρείχε τις υπό κρίση υπηρεσίες με τον τελευταίο (εγγύτερο χρονικά στην υπό κρίση διαχειριστική χρήση 01.01.2008-31.12.2008) εργαζόμενο που φέρεται, βάσει των στοιχείων του ΙΚΑ (υπ' αριθμ. πρωτ. ....../20.5.2009 έγγραφο), πως απασχόλησε (Μάρτιο 2007), πέραν δε του Μαρτίου 2007 δε φαίνεται να απασχόλησε κανένα εργαζόμενο και συνεπώς, αν το συμφωνητικό έφερε βέβαιη χρονολογία μεταγενέστερη του Μαρτίου 2007, θα μπορούσε, και μόνο εξ αυτού του γεγονότος, να συναχθεί (αποδειχθεί) ότι οι υπό κρίση υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν ποτέ, αφού πέραν αυτής της χρονολογίας η εκδότρια δεν απασχολούσε προσωπικό και επομένως δεν ήταν αντικειμενικά σε θέση να παράσχει τις συμφωνηθείσες υπηρεσίες. δ) Τα μόνα εμπορεύματα/πρώτες ύλες που αγόρασε η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, με τα οποία θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέβη στην κατασκευή του ανατεθέντος έργου, ήταν 1) ποσότητα άμμου θαλάσσης αξίας 491,55 €, που αγοράστηκε εντός του 2006, 2) ποσότητα έτοιμου μπετόν αξίας 1.452,50 €, που αγοράστηκε επίσης εντός του 2006, και 3) ποσότητα σιδήρου αξίας 609,50 €, που αγοράστηκε επίσης εντός του 2006, όλα όμως τα ως άνω υλικά παραδόθηκαν, σύμφωνα με την από 26.10.2016 συμπροσβαλλόμενη με την προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, σε οικόπεδο επί της οδού ..... στα Άνω Λιόσια, στο οποίο ούτε η έδρα της εκδότριας βρίσκεται (η οποία βρίσκεται στον Πειραιά) ούτε το δηλωθέν υποκατάστημά της (το οποίο βρίσκεται στον

Ασπρόπυργο), ούτε όμως προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι το οικόπεδο αυτό βρίσκεται στην κυριότητα της εκδότριας, αλλά ούτε και ότι είναι μισθωμένο από αυτήν, από όλα δε αυτά συνάγεται ότι τα ως άνω εμπορεύματα/πρώτες ύλες παραδόθηκαν σε και αφορούσαν σε άλλο πελάτη της εκδότριας και συνεπώς προκύπτει το συμπέρασμα ότι με αυτά τα εμπορεύματα/πρώτες ύλες, που ήταν και οι μόνες αγορές, στις οποίες προέβη κατά τα τελευταία έτη 2006-2007 η εκδότρια, δεν ήταν αντικειμενικά δυνατό να προβεί στην κατασκευή του ανατεθέντος έργου, αφού δεν τα είχε η ίδια. Με βάση όλα τα ανωτέρω και κατ' ορθή κατανομή του βάρους απόδειξης (δηλαδή του κινδύνου της αμφιβολίας), το οποίο, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 18 παρ. 9 π.δ. 186/1992, όπως ίσχυε τη διαχειριστική χρήση 01.01.2008-31.12.2008, φέρει ο προσφεύγων και στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε κατά τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η υπό κρίση συναλλαγή, στην οποία αφορούν τα υπό κρίση 16 ληφθέντα από τον προσφεύγοντα και καταχωρηθέντα στα βιβλία του τιμολόγια, δεν πραγματοποιήθηκε και συνεπώς τα τιμολόγια αυτά είναι εικονικά (ως προς τη συναλλαγή). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της από 12.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθμ. ....../26.10.2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 συνολικού ποσού 80.000,00 €.**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.