



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1929

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού, όπως νομίμως εκπροσωπείται,

κατά α)της υπ'αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, β) του υπ'αριθμ./2016 οριστικού προσδιορισμού τριπλασίου προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α)την υπ'αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, β) τον υπ'αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό τριπλασίου προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 16.524,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 19.828,87 €.

Με τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό τριπλασίου προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 11.502,78 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά από διενέργεια ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 στα πλαίσια μερικού ελέγχου ως προς τη φορολογία εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2009 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) ΤΠΥ καθαρής αξίας εκάστου 10.000,00 € και 10.180,32 € για συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση, με ΑΦΜ

Προς τούτο ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογίζοντας τις διαφορές φόρου που προέκυψαν καθώς και στην έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

- Η ανυπαρξία της παράβασης.
- Το νόμω και ουσία αβάσιμο του καταλογισμού ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, κατά παράβαση της σχετικής νομολογίας του Δ.Ε.Ε, των γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ, των εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών και του σκοπού του ΦΠΑ δεδομένου τόσο της ύπαρξης νόμιμων δικαιολογητικών, τα οποία αντιστοιχούν σε αληθείς και πραγματικές συναλλαγές, όσο και της αποδεδειγμένης καλοπιστίας της προσφεύγουσας, που καθιστούν νόμιμη και σύμφωνη με το σκοπό του νόμου ΦΠΑ την έκπτωση του φόρου εισροών (ΦΠΑ) της προσφεύγουσας που αντιστοιχούσε στις κρινόμενες συναλλαγές, ο οποίος πράγματι καταβλήθηκε και επιβάρυνε την προσφεύγουσα εταιρεία κατά την εξόφληση των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων.
- Το νόμω και ουσία αβάσιμο του καταλογισμού ΦΠΑ σε βάρος της λήπτριας προσφεύγουσας εταιρείας, με βάση το νόμω και ουσία αβάσιμο και ανατιμολογήτο καταλογισμό προστίμου Κ.Β.Σ σε βάρος της λήπτριας εταιρείας, για εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη.
- Το νόμω και ουσία αβάσιμο της επιβολής του παρεπόμενου αυτοτελούς και πολλαπλάσιου προστίμου ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, δεδομένων τόσο του αληθούς, ακριβούς και μη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη χαρακτήρα των φορολογικών στοιχείων όσο και των οριζόμενων από την κοινοτική νομοθεσία περί ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η παράβαση που τους αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως, όπως προκύπτει από την από 14/09/2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις, η φορολογική αρχή, αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που τέθηκαν υπ' όψιν της και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων, κατέληξε στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2009 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) ΤΠΥ καθαρής αξίας εκάστου 10.000,00 € και 10.180,32 € για συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση, με ΑΦΜ

..... Προς τούτο προέβη στην στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογίζοντας τη διαφορά φόρου που προέκυψε καθώς και στην έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου και επομένως ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000: «*1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:*

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,*
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,*
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,*
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,*
- ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 : «*1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης*

δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.»

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις υπάρχει εξειδικευμένη αιτιολογία διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. 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).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στην οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίζεται διαφορά φόρου και επιβάλλεται πρόστιμο για την παραβίαση των οικείων φορολογικών διατάξεων. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν τίθεται θέμα περί αναιτιολόγητου χαρακτηρισμού των υπό κρίση συναλλαγών ως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η αιτιολογία της οικείας έκθεσης ελέγχου και των υπό κρίση πράξεων είναι ειδική και εμπειριστατωμένη και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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 όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 14/09/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, η φερόμενη ως εκδότης επιχείρηση, με ΑΦΜ

1. Δεν λειτουργούσε στη δηλωμένη έδρα της,,
 - α) στην είσοδο της πολυκατοικίας και στο γραμματοκιβώτιο υπάρχει η επιγραφή,
 - β) ο ιδιοκτήτης του διαμερίσματος στον 5ο όροφο της πολυκατοικίας, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, δήλωσε με γνωστοποίησή του προς την ότι μίσθωσε το ακίνητο στην ελεγχόμενη για το χρονικό διάστημα από 12/10/2005 ως 29/02/2008.
2. Δεν λειτουργεί στην έδρα που υπάρχει αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής της,, Στη νέα αυτή διεύθυνση, υπάρχει σε κατάσταση παραπλεύρως της οικοδομής, μια μικρή επιγραφή η οποία αναφέρει την επωνυμία και όροφος 4ος γραφείο 5. Ούτε στο κατάστημα αλλά ούτε και στον 4ο όροφο της πολυκατοικίας βρέθηκαν στοιχεία για την παρουσία της.
3. Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων
4. Ο Κος, φερόμενος, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, ως λογιστής της, δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν 1599/86 ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ σχέση με την εταιρία με ΑΦΜ
5. Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών μόνο για τη χρήση του 2008, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2006 ως και 2010.
6. Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.
7. Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση τα ΑΦΜ των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
8. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι την δήλωσαν σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποιήσε.
9. Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. Έτος 2009 και έπειτα.
10. Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2010.
11. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της φορολογικής αρχής, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α. Θεσσαλονίκης, που με έγγραφό του (ΑΠ/2012) δήλωσε με ΑΦΜ, δεν έχει υποβάλλει Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις και συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 21/10/2005 ως 31/12/2010.
12. Από το αρχείο της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η εταιρία με ΑΦΜ, δεν έχει, ούτε είχε ποτέ, στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου. Το ίδιο επιβεβαιώνει και το με ΑΠ/...../2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, αναφέροντας ότι σύμφωνα με το αρχείο της υπηρεσίας

τους και το οικονομικό αρχείο μηχανημάτων όλης της χώρας του ΥΠ.ΥΠΟ.ΜΕ – Γ.Γ.Δ.Ε Δ13, δεν υπάρχει μηχανήμα έργου στο όνομα με ΑΦΜ

Ως εκ τούτου δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η, φερόμενη ως εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ./2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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 αντισυμβαλλομένου 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).»

Εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέδειξε την εν λόγω εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 14/09/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, η φερόμενη ως εκδότρια των επίμαχων εικονικών τιμολογίων ήταν πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε δεν ανταποκρίνονταν σε πραγματικές συναλλαγές. Ωστόσο η προσφεύγουσα σε καμία περίπτωση δεν απέδειξε ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ./2013 απόφαση 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).

Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών ΤΠΥ με την επωνυμία «.....» είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει το αντίθετο.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 με θέμα: «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό» ορίζεται ότι: «.....Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.». Ωστόσο αυτή η γνωμοδότηση, την οποία επικαλείται και η προσφεύγουσα, αναφέρεται στη φορολογία εισοδήματος και δεν έχει εφαρμογή στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, καθώς εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Ως εκ τούτου δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ορθώς **χαρακτηρίστηκαν** από τον έλεγχο της αρμόδιας ως προς την προσφεύγουσα Δ.Ο.Υ., **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, δηλαδή οι εργασίες που περιγράφονται σε αυτά πραγματοποιήθηκαν, από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, καθόσον :

-Τα τιμολόγια έχουν σήμανση από Φορολογικό μηχανισμό ο οποίος έχει δηλωθεί στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης .

-Τα τιμολόγια καταχωρήθηκαν κανονικά στα βιβλία της προσφεύγουσας, ενημερώθηκαν ορθά οι αναλυτικοί λογαριασμοί του Φ.Π.Α, των δαπανών και του προμηθευτή και η καθαρή αξία τους συμπεριελήφθη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών.

-Παρακρατήθηκε φόρος εργολάβων 3% στη χρήση 2008 και 1% στη χρήση 2009 ο οποίος αποδόθηκε στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

-Η προσφεύγουσα ως ανάδοχος του έργου κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές για τις εργασίες κατασκευής των ελαιοχρωματισμών μέρος των οποίων 1.807,25 ευρώ παρακρατήθηκε από την αμοιβή της Ποσό 23.574,84 ευρώ από την συνολική αξία των παραπάνω τιμολογίων, εξοφλήθηκε από την ελεγχόμενη με μεταχρονολογημένες επιταγές και το υπόλοιπο με μετρητά.

-Δεν υπήρχε υποχρέωση εξόφλησης των τιμολογίων με επιταγές η κατάθεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς επειδή η συνολική αξία των τιμολογίων δεν ξεπερνούσε το ποσό των 15.000,00 ευρώ.

-η προσφεύγουσα εταιρεία, αφού χρησιμοποίησε τις αναγκαίες για αυτήν υπηρεσίες, που είχαν περιληφθεί στα επίμαχα τιμολόγια χρήσεων 2008 και 2009, ολοκλήρωσε το έργο της εκπληρώνοντας τις συμβατικές της υποχρεώσεις προς την «Τράπεζα της Ελλάδος» και αντίστοιχα τιμολόγησε την αντισυμβαλλόμενη της.

-Από τις σχετικές επιμετρήσεις για την πληρωμή της ελεγχόμενης από την Τράπεζα της Ελλάδας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει εκτελέσει τις παραπάνω εργασίες τις οποίες έχει τιμολογήσει στην τράπεζα της Ελλάδος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/09/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ και την επικύρωση των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. :

α)της υπ'αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Διαφορά φόρου	16.524,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	19.828,87 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.352,93 €

β) του υπ'αριθμ./2016 οριστικού προσδιορισμού τριπλασίου προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Συνολικό ποσό : 11.502,78 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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 .