



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α..

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : . .

Fax : . . .

Καλλιθέα 01 / 02/ 2017

Αριθμός Απόφασης 1015

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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

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

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

3. Την υπ' αριθμόν 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουκατά:

Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το αρ. πρωτ. έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερική Διεύθυνση διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. λόγω αρμοδιότητα, Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ και Παροχή Στοιχείων που αφορούσε τον

Με βάσει της ανωτέρω, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ.

- Η υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για τη χρήση 2004, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους και συγκεκριμένα τα α) υπ' αριθ.: καθαρής αξίας 23.909,70 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.303,75 ευρώ, β) καθαρής αξίας 27.033,95 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.866,11 ευρώ και γ) καθαρής αξίας 21.597,65 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.887,58 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 72.541,30 ευρώ, πλέον ΦΠΑ συνολικής αξίας 13.057,44 ευρώ, που εκδόθηκαν από την ανύπαρκτη επαγγελματικά επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2&1, 12, 18&1, 2, 9, 30&1, 2, 3 (περ. γ') 4, 7, 8, 9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19&1, 4 του Ν. 2523/97 οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 και 9&1 του Ν. 2523/97. Επεβλήθηκε συνολικό πρόστιμο και επιδόθηκε στις ...

Κατά της προαναφερόμενης απόφασης και της έκθεσης ελέγχου, ασκήθηκε προσφυγή από τον προσφεύγοντα και εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Τμήμα Α' Τριμελές,, ακυρώνοντας την ανωτέρω απόφαση σύμφωνα με την οποία ανέπεμψε την υπόθεση στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. **προκειμένου τα αρμόδια όργανα να ενεργήσουν τα νόμιμα ήτοι κλήση του προσφεύγοντα σε προηγούμενη ακρόαση.**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου για την επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος όπως ορίζει η ανωτέρω απόφαση του

Διοικητικό Πρωτοδικείο Επακολούθησε έλεγχος από τον ελεγκτήτης ίδιας Δ.Ο.Υ. ο οποίος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν. 4174/2013 και δόθηκε 20ημερη προθεσμία προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του. Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις του. Μετά το πέρας του ελέγχου ο ανωτέρω ελεγκτής συνέταξε την από έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) σε επανάληψη διαδικασίας.

Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12/2004 την κατωτέρω προσβαλλόμενη πράξη και συγκεκριμένα:

- Εκδόθηκε η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7 ν. 4337/2015), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, τρία(3) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 72.541,30€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12§1,9,10,11&14,18§2,3.5&9 του Π.Δ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' Ν. 4337/2015 και επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού 29.016,52 € [72.541,30€ x 40%], το οποίο βεβαιώθηκε στις

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι δεν κλήθηκε για παροχή εξηγήσεων και συνεπώς η έκθεση ελέγχου είναι νομικώς πλημμελής, διότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας εκδόσεώς της,
- Ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές και τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με αρ. πρωτ..... επιδόθηκε στον προσφεύγοντα γνωστοποίηση, ότι εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., όπου ο ελεγκτής της ίδιας Δ.Ο.Υ. , ζητούσε, εντός πέντε (5)ημερών, να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 έως 31/12/2004 και κάθε άλλο στοιχείο για την διενέργεια του ελέγχου. Ο προσφεύγων, ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση αυτή και έθεσε στην διάθεση του ελέγχου εντός της δοθείσας προθεσμίας τα παραπάνω ζητηθέντα βιβλία-στοιχεία και το μεγαλύτερο μέρος των δηλώσεων και των καταστάσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη

δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένο τον υπ' αριθ. προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7§3,5 Ν. 4337/2015, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του, ότι η φορολογική αρχή δεν τον κάλεσε να δώσει εξηγήσεις και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία (περί μη κλήσης σε ακρόαση) είναι απορριπτός ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) της ΔΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (**ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου

(**ΣΤΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣΤΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Περ/κη Δ/ση και στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/92 (ΚΒΣ) της Δ. Ο.Υ. για την εκδότρια επιχείρηση ,, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα: «.....1) Πρόκειται για μια επιχείρηση η οποία παρουσίασε μία νομιμοφάνεια με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών και τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στη Δ.Ο.Υ., χωρίς να έχει υποβάλει καμιά άλλη μεταβολή.

2) Στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση της εταιρίας μετέβη καν επανειλημμένα συνεργεία υπαλλήλων της υπηρεσίας (τότε Σ.Δ.Ο.Ε.), χωρίς ποτέ να διαπιστωθεί οποιαδήποτε επαγγελματική δραστηριότητα.

3) Ουδέποτε είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου και μεταφορικά μέσα - φορτηγά αλλά και ούτε κατατέθηκαν ή προσκομίσθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης εργασιών σε υπεργολάβους και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατόν να εκτελέσει (.....), σχετικό έγγραφο του

4) Ουδέποτε απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό ώστε να έχει την δυνατότητα να εκτελέσει τεχνικές εργασίες που αναλάμβανε (σχετικό έγγραφο του).

5) Από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών που υπέβαλαν τρίτοι και δήλωσαν (την επιχείρηση) ως προμηθεύτρια και τις οποίες κοινοποίησε η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, στο ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι για τις ΧΡΗΣΕΙΣ 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 η ως άνω

εταιρεία φαίνεται να εξέδωσε Τιμολόγια, πραγματοποίησε δηλαδή πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 256.511,64 ευρώ, 1.529.515,40 ευρώ, 191.298,19 ευρώ, 175.254,22 ευρώ, 207.493,30 ευρώ και 29.362,66 ευρώ αντίστοιχα, με μηδενικές αντίστοιχα αγορές, δαπάνες αφού δεν βρέθηκε καμία επιχείρηση που να υπήρξε προμηθευτής ή συνεργάτης της.

6) Ως εκ τούτου το ύψος των πωλήσεων άνω των 2.000.000,00 ευρώ συγκρινόμενο με τις αγορές (συνολικά 0,00 €) είναι δυσανάλογο έως εξωπραγματικό, δηλαδή οι πωλήσεις της εταιρείας σε καμία περίπτωση ΔΕΝ αναπαριστούν πραγματικά μεγέθη.

7) Η επιχείρηση από ενάρξεως της (2001) έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μόνο για τη χρήση 2003 και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τις χρήσεις 2001-2002-2003. Οι ανωτέρω δηλώσεις χαρακτηρίστηκαν ανακριβείς αφού αν και εμφανίστηκαν σημαντικά ποσά ως δαπάνες, καμία δαπάνη δεν επαληθεύτηκε, δηλαδή δεν βρέθηκε καμία επιχείρηση που να υπήρξε προμηθευτής της ή συνεργάτης ούτε φυσικά προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά δαπανών. Συνεπώς η επιχείρηση υπέβαλε τις ανωτέρω δηλώσεις αποκλειστικά και μόνο να προσδώσει κάποια νομιμοφάνεια.

8) Η επιχείρηση από ενάρξεως δεν υπέβαλε τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών κατά παράβαση του άρθρου 20 του ΠΑ 186/92 (ΚΒΣ).

9) Η εξόφληση των συναλλαγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις πραγματοποιήθηκε στις περισσότερες περιπτώσεις με μετρητά, ακόμη και των φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ κατά παράβαση του άρθρου 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92 σύμφωνα με το οποίο ορίζεται η υποχρέωση εξόφλησης αυτών των συναλλαγών είτε μέσω τραπεζικού λογαριασμού, είτε με δίγραμμες επιταγές.

10) Η από κατάθεση του χαρακτηρίζεται αόριστη και χωρίς συγκεκριμένες διευκρινήσεις στα ουσιώδη στοιχεία των συναλλαγών.

11) Σε επιχείρηση «πελάτη» της βρέθηκαν συν των άλλων και οκτώ (8) λευκά τιμολόγια της ανωτέρω επιχείρηση, η ύπαρξη των οποίων δεν αιτιολογήθηκε αλλά ο έλεγχος προδήλως συμπέρανε ότι θα συμπληρωνόταν σε περιεχόμενο και ποσό κατά τις φορολογικές ανάγκες που θα παρουσιάζονταν μελλοντικά.

Για όλους τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος το Σ.Δ.Ο.Ε. έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ για ΑΝΥΠΑΡΚΤΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥΣ.

Επειδή λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση» φέρεται να είναι και η επιχείρηση:

.....

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα από την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προέκυψε ότι :

.....

-Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία του

προσφεύγοντα (ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ με ΑΠΘ) στις σελ. ,
..... αντίστοιχα στις εγγραφές των μηνών

- Έχουν συμπεριληφθεί στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Προμηθευτών έτους 2004.

- Έχουν συμπεριληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2ου, 3ου και 4ου τριμήνου οι οποίες όμως δεν έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Εστάλη σχετικό πληροφοριακό δελτίο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία προέβη στον προσδιορισμό του φόρου.

- Συνεπώς ο προσφεύγων, στη ΧΡΗΣΗ 2004 έλαβε, αποδέχτηκε και έκανε χρήση τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 72.541,30 € πλέον ΦΠΑ με φερόμενο ως εκδότη την επιχείρηση

Όμως τα συγκεκριμένα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που έλαβε ο προσφεύγων , είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το σύνολο των συναλλαγών για τους εξής λόγους:

Κατά τη χρονική περίοδο που εκδόθηκαν τα εν λόγω τιμολόγια, η επιχείρηση ήταν ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ με την έννοια της επαγγελματικής δραστηριότητας, της ενημέρωσης των βιβλίων, της έκδοσης φορολογικών στοιχείων και κυρίως της πραγματοποίησης των συναλλαγών και κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί σε εργασίες.

- Επιπλέον λόγοι που συνηγορούν στη μη πραγματοποίηση των συναλλαγών είναι:

1) Για τις συγκεκριμένες εργασίες δεν επιδείχτηκαν συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντα και της επιχείρησης , αλλά ούτε και συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντα και των πελατών του στους οποίους εκτέλεσε τα έργα, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 820/1978(ΦΕΚ Α'174] όπως αυτό συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 2 παρ. 5 του Ν. 2954/.2001[ΦΕΚ 255 Α'/2-11-2001) ορίζονται τα εξής: Όποιος αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερης των έξι χιλιάδων (6.000,00) ευρώ, υποχρεούται να γνωστοποιήσει πριν την έναρξη των εργασιών του στον αρμόδιο για την φορολογία του οικονομικό έφορο τα στοιχεία του αναλαμβάνοντα τις εργασίες εργολάβου ή υπεργολάβου ή να καταθέσει στον αυτό οικονομικό έφορο αντίγραφο του συμφωνητικού ανάληψης των εργασιών αυτών.

2) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου υπεργολάβων (3%) με αποτέλεσμα να μην αποδοθεί ο οφειλόμενος φόρος στο Δημόσιο για τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

3) Το συνολικό ποσό της επιμέτρησης (€76.359,27) είναι μεγαλύτερο από ότι το ποσό των τριών τιμολογίων που τελικά έλαβε από την επιχείρηση €72.541,30), κατά 3.817,97€.

Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε στα βιβλία του προσφεύγοντα καθώς και στα φορολογικά στοιχεία δαπανών και εσόδων κατά το έτος 2004, προέκυψαν τα εξής:

α) Όλα τα παραπάνω έργα εκτελέστηκαν από τον προσφεύγοντα, αν και δεν μας επέδειξε συμφωνητικά, καθώς αυτή είναι η δραστηριότητα του, όπως αναφέρεται και στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει,

- Για όλα τα παραπάνω έργα εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΠ-ΔΑ και ΤΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας 140.487,85 ευρώ, ποσοστό 63,43% του συνολικού τζίρου του έτους 2004.

β) Προμηθεύτηκε το μεγαλύτερο μέρος των υλικών που ήταν απαραίτητα από την), εταιρεία συμφερόντων του, και τα μετέφερε στα διάφορα έργα εκδίδοντας δικά του δελτία αποστολής.

- Από τα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου προκύπτει ότι αγορές υλικών από την εταιρεία αυτή ήταν 42.675,25 ευρώ, ποσοστό περίπου 70% των συνολικών αγορών αν αφαιρέσουμε τα τιμολόγια εικονικών δαπανών από την επιχείρηση και τα ΤΠΥ (καθ. αξίας 52.000,00 ευρώ) από την επιχείρηση “.....

γ) Χρησιμοποίησε στα έργα το προσωπικό της επιχείρησης καθώς εμφανίζει στα βιβλία του τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με είδος παρασχεθείσης υπηρεσίας την «παραχώρηση εργατικού προσωπικού για εργασίες από Ιανουάριο μέχρι Δεκέμβριο του έτους 2004» συνολικής καθαρής αξίας 52.000,00 ευρώ.

- Επομένως είναι αναμφισβήτητο ότι τα έργα αυτά δεν τα εκτέλεσε η επιχείρηση αλλά ο ίδιος ο προσφεύγων, με τη συνδρομή της επιχείρησης καθώς υπάρχουν τιμολόγια αγοράς υλικών αλλά και παροχής υπηρεσιών.

- Ο πίνακας επιμέτρησης της επιχείρησης “..... έγινε, για να καλύψει-επεξηγήσει τα εικονικά τιμολόγια, τα οποία κατασκευάστηκαν προκειμένου ο ελεγχόμενος να αυξήσει το φόρο εισροών και να προκύψει μειωμένο ποσό ΦΠΑ για καταβολή.

4) Αν και το άρθρο 18 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) ορίζει ότι: *«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή»* η λήπτρια επιχείρηση, κατά παράβαση της ανωτέρω διάταξης, η οποία θεσπίστηκε με προφανή σκοπό να αποτελέσει εργαλείο των ελεγκτικών υπηρεσιών στον εντοπισμό των εικονικών συναλλαγών και τον εν γένει περιορισμό του φαινομένου διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να πληροφορήσει τον έλεγχο αν εξοφλήθηκαν και πως τα επίμαχα τιμολόγια, υπεκφεύγοντας και προσπαθώντας να μην διευκολύνει τον έλεγχο.

5) Η ανάθεση του έργου στον (άτομο που δεν γνώριζε) αντιτίθεται των συνήθη εμπορικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις οποίες όταν η συνεργασία πραγματοποιείται για πρώτη φορά απαιτείται η ύπαρξη εγγράφων ή αποδεικτικών στοιχείων για την ταυτοποίηση και απόδειξη συναλλαγής. Το αντίθετο επιβεβαιώνει και ενισχύει το γεγονός της μη πραγματοποίησης της.

6) Ο προσφεύγων σαν διαχειριστής της επιχείρησης, έχει απασχολήσει ξανά την Δ.Ο.Υ. σαν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση και οι συναλλαγές κρίθηκαν στο σύνολο τους εικονικές.

7) Πέραν της αξιολόγησης ίσα της εκτίμησης μεμονωμένα όλων των επιμέρους προαναφερθέντων ευρημάτων, στοιχείων, γεγονότων, κλπ., απαιτείται σύμφωνα και με την απόφαση του ΣτΕ 1664/04 (ίδιες αποφάσεις ΣτΕ 2223/95, 520/94) και συνολική εκτίμηση των δεδομένων μιας υπόθεσης για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως πραγματικής ή εικονικής. Η συνολική λοιπόν εικόνα που προκύπτει για την οικεία υπόθεση, μέσα από πληθώρα

αντιφάσεων, αντικρουόμενων ισχυρισμών, ευρημάτων που αντίκειται στην κοινή λογική και τις πρακτικές του επιχειρείν ίσα των συναλλακτικών ηθών, δεν αφήνει καμιά αμφιβολία για την εικονικότητα των συναλλαγών ίσα του γεγονότος ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση χρησιμοποίησε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία για να μην αποδώσει σημαντικά ποσά Φ.Π.Α. ή και Φόρου Εισοδήματος στο Δημόσιο.

- Μετά από τα παραπάνω και συνεκτιμώντας:

- Το γεγονός ότι η επιχείρηση αν και ήταν στη ΧΡΗΣΗ 2004 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ εξέδιδε από σύστημα και κατ' εξακολούθηση μεγάλο αριθμό ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ, όπως αποδείχθη σε προγενέστερο έλεγχο.
- Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, από τον προσφεύγοντα, κανένα στοιχείο (συμφωνητικά, αποδείξεις πληρωμών, κλπ), για να τεκμηριώσει ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές με την επιχείρηση “.....
- Όλα τα ευρήματα από τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης συνηγορούν ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες στα έργα που ανέλαβε ο προσφεύγων,, αναμφισβήτητα πραγματοποιήθηκαν σε συνεργασία με την επιχείρηση ίσα καμία ανάμειξη δεν είχε η επιχείρηση “....., εξάλλου ήταν μη εξειδικευμένη σε τέτοιου είδους έργα.
- Οι εν λόγω συναλλαγές είναι ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ στο σύνολο τους και ο λήπτης αυτών τελούσε σε πλήρη γνώση της εικονικότητας.
- Επειδή βάσει των ανωτέρω, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο εκδότης είναι εικονικά και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα ελέγχου” της από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/92 (ΚΒΣ) της Δ. Ο.Υ. αναφέρεται ότι: «α) “.....πρόκειται περί αναμφισβήτητου εκδότη μεγάλου αριθμού και αξίας εικονικών φορολογικών στοιχείων.

β) Την μη προσκόμιση κανενός στοιχείου στον έλεγχο από τον προσφεύγοντα που να αποδεικνύει τα πραγματικά των συναλλαγών, τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών, με επιταγές ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, τα παραστατικά απόδοσης του φόρου εργολάβων 3% για τις συγκεκριμένες υπεργολαβίες, επιμετρήσεις κ.ο.κ.). και να αναιρεί τα τεκμηριωθέντα στην έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 [Κ.Β.Σ.] του Σ.Δ.Ο.Ε..... και όλων των προηγούμενα αναφερθέντων καταλήγει στο συμπέρασμα ότι:

- η επιχείρηση έλαβε ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για τη χρήση 2004, τρία (3) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.....»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/92 (ΚΒΣ) της Δ. Ο.Υ..... σε επανάληψη διαδικασίας, επί της

οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ.β' Ν. 4337/2015 ποσού: 29.016,52€ (75.541,30€x40%).

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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.

