



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 13/01/2017

Αριθμός απόφασης: 106

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «. . .» – **Α.Φ.Μ.**, κύρια δραστηριότητα Εργασίες εκσκαφών και μετακινήσεις γαιών-κατασκευαστικές εργασίες και διεύθυνση έδρας επί της οδού αριθ.-..... κατά: α) της με αριθμό/.....-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2007, β) της με αριθμό/.....-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2008, γ) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, δ) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, ε) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 στ) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 ζ) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2008 η) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2007 και θ) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 63.779,60 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 12.684,00 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 7.927,50 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 9.513,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 17.440,50 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 153.577,96 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 184.293,55 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 337.871,51 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 31.913,28 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 38.295,93 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 70.209,21 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 29.645,72 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 35.574,86 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 65.220,58 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 18.074,70 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 90.885,93 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 100,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στις χρήσεις 2007, και 2008 από την Δ.Ο.Υ., με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 και 49 παρ 3 του Ν.

2859/2000 και την ΔΕΛ Α/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ.-2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από2015 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) από το Σ.Δ.Ο.Ε. Ηπείρου-Δυτικής Μακεδονίας-Βορείων Ιονίων Νήσων ελέγχου που απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. με το με αριθ. πρωτ./.....2015 έγγραφο, και που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 4321/2015 θεωρούνται δελτία πληροφοριών που αφορά σε έλεγχο και επεξεργασία κατασχεμένων στοιχείων της Μονοπρόσωπης ΕΠΕ «. . .» με ΑΦΜ στα οικ. έτη 2008-2009 (χρήσεις 2007-2008).

Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Ηπείρου-Δυτικής Μακεδονίας-Βορείων Ιονίων Νήσων διαπιστώθηκε, ότι η επιχείρηση «. . .» με ΑΦΜ με υποκρυπτόμενο πρόσωπο και πραγματικό φορέα της επιχείρησης τον, εξέδωσε εικονικά τιμολόγια προς τη λήπτρια προσφεύγουσα εταιρία στις χρήσεις 2007 και 2008. Σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ από το Σ.Δ.Ο.Ε. Ηπείρου-Δυτικής Μακεδονίας-Βορείων Ιονίων Νήσων, η προσφεύγουσα προέβη στη λήψη δεκαεπτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς τη συναλλαγή για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, και τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς τη συναλλαγή για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 με εκδότες την επιχείρηση «.» με ΑΦΜ

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

ΧΡΗΣΗ 2007

Η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), εκδόσεως της επιχ/σης «.....» με ΑΦΜ, όπως περιγράφονται παρακάτω:

ΧΡΗΣΗ 2007					
A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	Αρ./Ημερομηνία Φ/Σ	Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1	Τ.Π.Υ.	.../24.01.2007	9.750,00	1.852,50	11.602,50
2	Τ.Π.Υ.	.../02.03.2007	10.800,00	2.052,00	12.852,00
3	Τ.Π.Υ.	.../22.03.2007	9.000,00	1.710,00	10.710,00
4	Τ.Π.Υ.	.../20.04.2007	10.125,00	1.923,75	12.048,75
5	Τ.Π.Υ.	.../26.04.2007	10.350,00	1.966,50	12.316,50
6	Τ.Π.Υ.	.../15.05.2007	10.800,00	2.052,00	12.852,00
7	Τ.Π.Υ.	.../30.05.2007	4.998,00	949,62	5.947,62
8	Τ.Π.Υ.	.../15.06.2007	5.074,00	964,06	6.038,06
9	Τ.Π.Υ.	.../29.06.2007	11.100,00	2.109,00	13.209,00
10	Τ.Π.Υ.	.../16.07.2007	12.180,00	2.314,20	14.494,20
11	Τ.Π.Υ.	.../31.07.2007	11.020,00	2.093,80	13.113,80
12	Τ.Π.Υ.	.../03.09.2007	8.729,00	1.658,51	10.387,51
13	Τ.Π.Υ.	.../25.09.2007	7.975,00	1.515,25	9.490,25
14	Τ.Π.Υ.	.../15.11.2007	8.498,00	1.614,62	10.112,62
15	Τ.Π.Υ.	.../30.11.2007	9.450,00	1.795,50	11.245,50
16	Τ.Π.Υ.	.../03.12./2007	10.640,00	2.021,60	12.661,60
17	Τ.Π.Υ.	.../31.12.2007	8.960,00	1.702,40	10.662,40

ΣΥΝΟΛΑ	159.449,00	30.295,31	189.744,31
---------------	-------------------	------------------	-------------------

ΧΡΗΣΗ 2008

Η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), εκδόσεως της επιχ/σης «.» με ΑΦΜ, όπως περιγράφονται παρακάτω:

ΧΡΗΣΗ 2008					
A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	Αρ./Ημερομηνία Φ/Σ	Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1	Τ.Π.Υ.	/14.03.2008	11.060,00	2.101,40	13161,4
2	Τ.Π.Υ.	/31.03.2008	10.010,00	1.901,90	11.911,90
3	Τ.Π.Υ.	/31.05.2008	10.640,00	2.021,60	12.661,60
ΣΥΝΟΛΑ			31.710,00	6.024,90	37.734,90

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τον κάτωθι λόγο:

- Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η εταιρία καλόπιστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές. Ο ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση απαιτεί οι δυσμενείς εκτελεστές πράξεις των φορολογικών οργάνων, να είναι πλήρως αιτιολογημένες, δηλαδή να στηρίζονται σε πλήρη απόδειξη. Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης οφείλει να αποδείξει ότι δεν έλαβαν χώρα οι σχετικές συναλλαγές, επικαλούμενη σοβαρούς λόγους και αιτίες. Από κανένα στοιχείο της Έκθεσης δεν προκύπτει η πλήρης γνώση μου του γεγονότος του υποκρυπτόμενου επιχειρηματία. Συνεπώς καλόπιστα ενήργησα τις συναλλαγές μου και καλόπιστα κατέβαλα τα ποσά των τιμολογίων στον εκδότη.

Ως προς τον παραπάνω προβαλλόμενο λόγο ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η προσφεύγουσα καλόπιστη και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα των ληφθέντων στοιχείων και το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή και σε κάθε περίπτωση απαιτείται οι δυσμενείς εκτελεστές πράξεις της φορολογικής αρχής να είναι πλήρως αιτιολογημένες και επίσης, από κανένα στοιχείο της έκθεσης δεν προκύπτει η πλήρης γνώση της προσφεύγουσας για το γεγονός του υποκρυπτόμενου επιχειρηματία.

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός 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. 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από/2015 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων εφαρμογών των διατάξεων του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ από το ΣΔΟΕ Ηπείρου-Δυτικής Μακεδονίας Βορείων Ιονίων Νήσων όσο και η από/2016 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από

αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι «ο ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση απαιτεί οι δυσμενείς εκτελεστές πράξεις των φορολογικών οργάνων, να είναι πλήρως αιτιολογημένες, δηλαδή να στηρίζονται σε πλήρη απόδειξη», στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

-Η εκδότρια επιχείρηση είναι μεν φορολογικά υπαρκτή διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη**, επειδή από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως των εργασιών της, και χωρίς να διαθέτει μηχανήματα έργου κατάλληλα για εκσκαφές και φόρτωση, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις εργασίες που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια τις χρήσεις 2007 και 2008. Πιο συγκεκριμένα η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας αποδεικνύεται από τα παρακάτω:

- Για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια, προς την προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει συνταχθεί ιδιωτικό συμφωνητικό και δεν θεωρήθηκε αυτό από την Δ.Ο.Υ. παρόλο που υπήρχε υποχρέωση.
- Η εκδότρια δεν είχε ποτέ στην κατοχή της μηχανήματα έργου κατάλληλα για εκσκαφές και φόρτωση, επομένως δε θα μπορούσε να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια «μπάζωμα με αμμοχάλικα», «εξόρυξη και φόρτωση υπερκειμένων» «εκσκαφή, φόρτωση».
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό όπως προκύπτει από την απάντηση του Ι.Κ.Α. Θεσσαλονίκης, σε αίτημα του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, ούτε είχε ποτέ εξοπλισμό πέραν του ενός φορτηγού, ώστε να μπορεί να πραγματοποιεί εργασίες με τζίρο τέτοιου μεγέθους που εμφανίζεται στα εκδοθέντα τιμολόγια σύμφωνα και με την κατάθεση του στο Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας.
- Τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν, με καταβολή μετρητών πράγμα που δε συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη. Παρόμοιες επιχειρήσεις, για συναλλαγές πολύ μικρότερης αξίας, είθισται να εξοφλούν τις συναλλαγές τους είτε με επιταγή είτε μέσω τραπέζης.
- Δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου υπογεγραμμένες αποδείξεις πληρωμής ή εισπραξης από τους συμβαλλόμενους, για την εξόφληση των τιμολογίων, όπως συνηθίζεται για συναλλαγές παρόμοιων ποσών.
- Εκπλήρωσε πλημμελώς ή εκπλήρωσε ανακριβώς τις φορολογικές της υποχρεώσεις, δηλαδή πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση: δεν υπέβαλε περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο στο Ελληνικό Δημόσιο και δεν υπέβαλε ή υπέβαλε ανακριβώς Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, συνήθης πρακτική για τις επιχειρήσεις εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, υπάρχει ομολογία του υιού της εκδότριας των τιμολογίων περί της εικονικότητας αυτών: «Στην επιχείρηση του άρχισα να δουλεύω το καλοκαίρι του 2005. Το μπλοκ των τιμολογίων μου το είχα δώσει στον, πατέρα του αν θυμάμαι καλά τον Οκτώβριο του 2005 για να κόψει τιμολόγιο και να πληρωθώ. Το μεγαλύτερο ποσό που έχω εισπράξει από τον

Παπακωνσταντίνου είναι περίπου 4.000,00€ το μήνα δουλεύοντας πάνω από δεκατέσσερις ώρες καθημερινά.» Ερώτηση: «Τα τιμολόγια που έχετε εκδώσει προς την εταιρεία αφορούν εξόρυξη- φόρτωση- μεταφορά και απόθεση άγονων υλικών. Οι εργασίες αυτές προϋποθέτουν την κατοχή φορτηγού και τσάπας. Είχατε αυτά τα μηχανήματα για να πραγματοποιήσετε αυτές τις εργασίες;» Απάντηση: «Φορτηγό είχα στην κατοχή μου αλλά τσάπα δεν είχα ποτέ.» Ερώτηση: «Είναι δυνατόν ο τζίρος που εμφανίζεται στα τιμολόγια σας να πραγματοποιηθεί από ένα φορτηγό;» Απάντηση: «Όχι δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί ακόμη και αν δουλεύει νύχτα – μέρα.»

Επειδή, για τον υιό της εκδότριας έχουν διενεργηθεί στο παρελθόν έλεγχοι από το Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας και έχουν αποδοθεί παραβάσεις έκδοσης -ως υποκρυπτόμενος- εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτη την προσφεύγουσα. Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, αναφέρει στο έγγραφο υπόμνημά του: «Εάν τα πράγματα δεν είχαν έτσι, ο κ. δεν θα συνέχιζε την εργασία μαζί μου, και κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο η επιχείρηση είχε μεταβιβαστεί στην κ. και μέχρι το έτος 2010.».

Επειδή, από το Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας έχει ήδη συνταχθεί και διαβιβαστεί στην Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου με την οποία κρίθηκαν εικονικές, ως προς τη συναλλαγή, οι συναλλαγές που είχε η επιχείρηση «.....» με την προσφεύγουσα, με υποκρυπτόμενο και πραγματικό φορέα της επιχείρησης τον υιό της εκδότριας.

Επειδή, στο έγγραφο υπόμνημα ο διαχειριστής της προσφεύγουσας αναφέρει: «Ο ισχυρισμός του κ. ότι το ποσό που εισέπραξε στα χέρια του, δεν ήταν μεγαλύτερο των 4.000 ευρώ, πιθανόν να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, γιατί από το ποσό που του όφειλα, αφαιρούνταν τα καύσιμα του αυτοκινήτου και του μηχανήματος έργου, τα οποία κατέβαλα ο ίδιος στον προμηθευτή του.» Το γεγονός αυτό συνεπάγεται την λήψη εκ μέρους της εκδότριας τιμολογίων που να αφορούν στην προμήθεια καυσίμων.

Επειδή, η εκδότρια δεν εμφανίζει στα βιβλία της αλλά και δεν προκύπτει από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών, να έχει προμηθευτεί καύσιμα από κανένα πρατήριο καυσίμων όπως δεν υπάρχουν και δαπάνες επισκευής και συντήρησης του Φ.Ι.Χ. με το οποίο φέρεται να παρείχε τις υπηρεσίες της στην προσφεύγουσα. Άρα τα φορολογικά στοιχεία για την αγορά καυσίμων έχουν εκδοθεί στο όνομα της προσφεύγουσας. Εάν τα καύσιμα τα πλήρωνε η προσφεύγουσα και λάμβανε και καταχωρούσε στα βιβλία της δαπάνες από καύσιμα, τα οποία χρησιμοποιούσε η εκδότρια, το τιμολόγιο που θα λάμβανε από αυτήν, θα έπρεπε να αφορά μόνο την παροχή υπηρεσιών και να μην περιέχει δαπάνες καυσίμων για την πραγματοποίηση της παροχής, όπως ισχυρίζεται ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, ειδάλλως μόνος του ομολογεί ότι εξέπιπτε δαπάνες για τα καύσιμα δύο φορές.

Επειδή, δεν αποδόθηκε τόσο από την προσφεύγουσα επιχείρηση όσο και από την αντισυμβαλλόμενη ο παρακρατούμενος φόρος εργοληπτών όπως υπήρχε η υποχρέωση. Από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής προέκυψε ότι ο παρακρατούμενος φόρος εργοληπτών υπολογίστηκε στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και καταχωρήθηκε στον λογαριασμό 54-04-00-001 «Φόρος

αμοιβών 3%», ενώ οι ταμειακές εγγραφές εξόφλησης του προμηθευτή έγιναν αφού αφαιρέθηκε το ποσό της παρακράτησης.

Επειδή, από τις συμβάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης με τους αναδόχους «.», «.....», «.» προκύπτει ότι ο υπεργολάβος δεν είχε το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει οποιονδήποτε τρίτο δίχως τουλάχιστον την ρητή και έγγραφη συναίνεση του αναδόχου.

Επειδή, στην σύμβαση της προσφεύγουσας με την «.....» όπου αναφέρονται τα ιδιόκτητα και τα μισθωμένα μηχανήματα και φορτηγά με τα οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση αναλαμβάνει να εκτελέσει τις συμφωνημένες εργασίες δεν συμπεριλαμβάνονται μηχανήματα και φορτηγά της εκδότριας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη και μόνο νομότυπα υφίσταται χωρίς ουσιαστικά να έχει τη δραστηριότητα που περιγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια. Η θεώρηση φορολογικών στοιχείων έγινε με σκοπό την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την κάρπωση των αναλογούντων φόρων ιδιαίτερα του ΦΠΑ και κατ' επέκταση του φόρου εισοδήματος από την λήπτρια επιχείρηση των στοιχείων αυτών. Ιδιαίτερα η έκδοση φορολογικών στοιχείων έγινε προκειμένου να τροφοδοτηθεί με αυτά η λήπτρια επιχείρηση η οποία τα χρησιμοποιεί, με το δεδομένο μάλιστα ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι μεγάλης αξίας καταχωρώντας τα στα λογιστικά βιβλία, δημιουργώντας την δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ και επιτυγχάνοντας έτσι την μη απόδοση στο δημόσιο του αναλογούντος φόρου και την μείωση των κερδών στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, από την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία, όπως παραστατικά πληρωμών, κλπ. που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει μόνο την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η περαιτέρω δε απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη βαρύνει τον ίδιο, από κανένα, δε, από τα στοιχεία που επικαλείται η λήπτρια δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία της αντισυμβαλλομένης - εκδότριας των φορολογικών στοιχείων. **Η φύση των συγκεκριμένων συναλλαγών προϋποθέτει η εκδότρια να έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου κατάλληλα για εκσκαφές και φόρτωση, για να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια ήτοι «μπάζωμα με αμμοχάλικα», «εξόρυξη και φόρτωση υπερκειμένων» «εκσκαφή, φόρτωση» γεγονός που αποδεικνύει ότι θα ήταν αδύνατον να μην δημιουργηθούν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα της συναλλαγής.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης «. . . .» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	153.577,96
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	184.293,55
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	337.871,51 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	7.927,50
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	9.513,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	17.440,50 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	31.913,28
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	38.295,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	70.209,21 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008– 31/12/2008	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	29.645,72
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	35.574,86
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	65.220,58 €

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	159.449,00 X 40% = 63.779,60 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008
	31.710,00 X 40% = 12.684,00 €

Δ. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	30.295,31 X 3 = 90.885,93 €.

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008
	6.024,90 X 3 = 18.074,70 €.

Ε. Πρόστιμο ΚΦΔ:

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2016
	100,00 €

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

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
α.α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.