



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Καλλιθέα

22/11/2016

Αριθμός απόφασης:3911

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

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

δ. 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.

ε. 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 24-6-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, τηςμε Α.Φ.Μ.,κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

-Της υπ' αριθμ./20-05-2016 Οριστικής Πράξεως Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τηρήσεως Βιβλίων και Εκδόσεως Στοιχείων χρήσης 01.01.2007 – 31.12.2007 .
....., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ύψους 6.975,00 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./20-05-2016 Οριστικής Πράξεως Προσδιορισμού Προστίμου Επί Παραβάσεων Τηρήσεως Βιβλίων και Εκδόσεως Στοιχείων χρήσης 01.01.2008 – 31.12.2008
....., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ύψους 40.501,00 Ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα καθώς και την από 20/5/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Μετά τη υπ' αριθμ./24-12-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμ./19-02-2016 εντολή ελέγχου του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου, διενεργήθηκε ανωτέρω εταιρεία έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ (Π.Δ.186/1992), για τα φορολογικά έτη 01.01.2007 – 31.12.2007 και 01.01.2008 – 31.12.2008.

Στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου, η Φορολογική Αρχή διαπίστωσε τις ακόλουθες παραβάσεις:

α) κατά τη χρήση 2007, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της ατομικής επιχειρήσεως του, με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 34.875,00 Ευρώ, και

β) κατά τη χρήση 2008, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της ατομικής επιχειρήσεως του, με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 202.505,00 Ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμιση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παραγραφή των χρήσεων 2007 και 2008.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Έλλειψη αιτιολογίας του περί εικονικότητας πορίσματος της Φορολογικής Αρχής – Θεμελίωση της αναμφισβήτητης υπάρξεως καλής πίστης στο πρόσωπό της Εταιρείας μας κατά τις επίμαχες συναλλαγές

Η προσφεύγουσα κατέθεσε τα παρακάτω υπομνήματα:

Με το αριθ.πρωτ.ΔΕΔ1.....ΕΙ/.....-2016 έγγραφο υπόμνημα, η προσφεύγουσα προσκόμισε και επικαλείται διάφορα στοιχεία με αριθμηση α έως 1α,που αφορούν τον αντισυμβαλλόμενο,για την απόδειξη της συναλλακτικής δραστηριότητας αυτού τόσο κατά τα έτη 2007 & 2008,όσον και μέχρι σήμερα.

Με το αριθ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ/.....2016 έγγραφο υπόμνημα, η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία που αφορούν τον έλεγχο πιστοποίησης του επενδυτικού έργου στο ξενοδοχείο, αντίγραφο της κινήσεως του λογ/σμού της ΕΤΕ εκ του οποίου γίνονται οι πληρωμές στον και επικαλείται την καλή πίστη επειδή ο εκδότης των τιμολογίων είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο,η απόδειξη δε της εν γνώσει του πραγματοποιηθείσης εικονικής συναλλαγής απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή(ΣΤΕ 1217/1995,ΔΕφαΘ 704/2000.

Επειδή η προσφεύγουσα κατέθεσε τα ανωτέρω υπομνήματα, κρίθηκε απαραίτητη η κλήση αυτής προς ακρόαση ,σύμφωνα με το αριθ.πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ/.....-2016 έγγραφο.

Επί της από 24-6-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, της με Α.Φ.Μ., 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:

Ως προς τον 1^ο Λόγο της Προσφυγής

Επειδή, με το άρθρο 84§1&4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται

στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, με το άρθρο 68§2 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι:

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με την περίπτωση 4 της παραγρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι:

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2007 και 2008, έχουν περαιωθεί οριστικά για τον προσφεύγοντα, με την αποδοχή του υπ' αριθμ./2 ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010 και την εξόφληση του ως άνω σημειώματος.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση αυτή η παραγραφή στον Κ.Β.Σ είναι πενταετής και όταν προκύψουν νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ 2 Ν 2238/94 δεκαετής (πλήρης εναρμόνιση με τα ισχύοντα στις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος Ν 2238/94, ΣΤΕ 888/2016 και 1623/2016)

Επειδή, η δεκαετής παραγραφή των χρήσεων 2007 και 2008, επέρχεται, στις 31/12/2018 και 31/12/2019 αντίστοιχα

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω το δικαίωμα για διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στον Κ.Β.Σ, για πράξεις του Κ.Β.Σ που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ 2 Ν 2238/94 ετών 2007 και 2008, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο λόγος που προβάλλεται περί παραγραφής του

δικαιώματος έκδοσης πράξης ΚΒΣ για τις χρήσεις 2007 και 2008, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° Λόγο της Προσφυγής

Επειδή:

- Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : «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.»

- Στην παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και Π / Διατάγματος 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, 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, 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, οπότε , σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο 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)).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από-2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις και το πόρισμα ελέγχου που αναφέρονται στην από 21-12-2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Προστίμων Κ.Β.Σ. της ίδιας Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα:

- Τη μη προσκόμιση στον έλεγχο από τον ελεγχόμενο των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων δηλώνοντας απώλειά τους για τα έτη 1994 έως 2011.

- Τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου για όλα τα υπό κρίση έτη, με την υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. (περιοδικών και εκκαθαριστικών).

- Την ανακριβή ή τη μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών του ελεγχόμενου.

- Τη μη υποβολή προσωρινών και οριστικών δηλώσεων Φ.Μ.Υ. από μέρους του ελεγχόμενου.

- Τη μη διαφύλαξη και μη προσκόμιση στον αρχικό έλεγχο από την Δ.Ο.Υ., αλλά και στον παρόντα έλεγχο όλων των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων εσόδων, προκειμένου να διενεργηθούν οι δέουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

- Τη μη ύπαρξη μηχανημάτων έργων, ικανών να πραγματοποιήσουν τα τεχνικά έργα, (κυρίως χωματουργικές εργασίες, ιδιαίτερως μεγάλης αξίας), που με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία «φέρεται» ότι πραγματοποίησαν.
- Τη μη θεώρηση και τη μη τήρηση βιβλίου μηχανημάτων έργου, για καθένα από τα δυο μηχανήματα που με βάση τα ληφθέντα από αυτόν παραστατικά, φέρεται να είχε στην κατοχή του ο ελεγχόμενος, τα οποία όπως προφορικά μας δήλωσε ο ελεγχόμενος, στερούνται άδειας κυκλοφορίας, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν αυτά χρησιμοποιήθηκαν και σε ποια έργα, με τι αμοιβή και για ποιο χρονικό διάστημα χρησιμοποιήθηκαν.
- Τη μη απασχόληση ικανού αριθμού προσωπικού, σε όλες τις ειδικότητες των οικοδομικών εργασιών και επί πλέον οδηγών φορτηγών αυτοκινήτων και χειριστών μηχανημάτων για χωματουργικές εργασίες, ικανού να φέρει σε πέρας τεχνικά έργα που με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία, «φέρεται» ότι πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος.
- Τη μη ύπαρξη αγορών, αντίστοιχων με τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, για υλικά που χρησιμοποιήθηκαν και είναι απαραίτητα στις οικοδομικές εργασίες. Ο περιορισμένος όγκος των αγορών που δηλώθηκαν από τον ελεγχόμενο, όπως αυτές εμφανίζονται στο κεφάλαιο 4 της παρούσας έκθεσης ελέγχου, (σελίδα 4), παραπέμπει σε εμπειροτέχνη εργολάβο που αγωνίζεται για τον επιούσιο και όχι σε οργανωμένη επιχείρηση πάσης φύσεως οικοδομικών εργασιών με ετήσιο τζίρο άνω του ενός εκατομμυρίου ευρώ.
- Την έκδοση όλων των φορολογικών στοιχείων του ελεγχόμενου με γενική και αόριστη περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας, προκειμένου να μην είναι δυνατόν να ελεγχθεί το ύψος της αμοιβής, η επιμέτρηση αυτής και η τιμή ανά μονάδα μέτρησης.
- Το γεγονός ότι τα στοιχεία διακίνησης που εξέδωσε ο ελεγχόμενος και έχει στην κατοχή του ο έλεγχος αναφέρουν ως μεταφορικό μέσο φορτηγά ιδιωτικής χρήσης, ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου τα οποία δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις διακινήσεις που «φέρεται» ότι πραγματοποίησαν. Επίσης οι ημερομηνίες που εκδόθηκαν δεν συνάδουν με τις αντίστοιχες ημερομηνίες των στοιχείων αξίας των εν λόγω συναλλαγών.
- Το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος σε όλες σχεδόν τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν τηρούσε ενιαία αρίθμηση για την έκδοση των στοιχείων αξίας. Εξέδιδε φορολογικά στοιχεία από οποιοδήποτε μπλοκ είχε θεωρήσει και σκόπιμα δεν είχε εξαντλήσει, προκειμένου να αρχίσει την έκδοση στοιχείων από το επόμενο μπλοκ.
- Το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος εξέδιδε τα φορολογικά στοιχεία στις ημερομηνίες που είχε ανάγκη ο πελάτης χωρίς να ενδιαφέρεται για το πότε θεωρήθηκε αυτό. Πλήθος στοιχείων που εξέδωσε ο ελεγχόμενος φέρει ημερομηνίες έκδοσης προγενέστερες της θεώρησής τους.
- Το γεγονός ότι πλήθος στοιχείων εξοφλήθηκαν με μη νόμιμο τρόπο.
- Το γεγονός ότι από το άνοιγμα των λογαριασμών του ελεγχόμενου των χρήσεων 2005 έως και 2010, προκύπτει ότι πλήθος φορολογικών στοιχείων, σε ικανό αριθμό πελατών του, που φαινομενικά εξοφλήθηκαν με νόμιμο τρόπο, (κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό του ελεγχόμενου), στην πραγματικότητα την ίδια μέρα της κατάθεσης, γίνονταν η ανάληψη από τον ελεγχόμενο και αμέσως μετά η κατάθεση τους σε λογαριασμό του καταθέτη. Επέστρεφαν δηλαδή τα χρήματα στον λήπτη των φορολογικών στοιχείων, αφού ο εκδότης τους παρακρατούσε για τον εαυτό του την «νόμιμη» αμοιβή του που κατά κανόνα ήταν η αξία του Φ.Π.Α. των τιμολογίων.
- Το γεγονός ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε εξόφληση τιμολογίων του ίδιου πελάτη με διαδοχικές καταθέσεις και αναλήψεις των ίδιων χρημάτων. Κατέθετε δηλαδή ο πελάτης ένα ποσό αρκετά μεγάλο, σε λογαριασμό του ελεγχόμενου, για την εξόφληση συγκεκριμένου τιμολογίου. Στο ίδιο υποκατάστημα της τράπεζας ήταν και ο ελεγχόμενος ο οποίος έκανε την ανάληψη των χρημάτων. Το επόμενο λεπτό στο ίδιο υποκατάστημα ο ίδιος πελάτης κατέθετε ένα ποσό άλλο, αρκετά μεγάλο για την εξόφληση άλλου συγκεκριμένου τιμολογίου. Αμέσως μετά ο ελεγχόμενος έκανε την ανάληψη. Το επόμενο ή μεθεπόμενο λεπτό πάλι είχαμε κατάθεση από τον ίδιο πελάτη για την εξόφληση άλλου συγκεκριμένου τιμολογίου και ανάληψη των χρημάτων από τον ελεγχόμενο. Με τρεις δηλαδή διαδοχικές καταθέσεις και αναλήψεις των ίδιων χρημάτων έχουμε νόμιμη εξόφληση μέσω τραπεζής τριών τιμολογίων τριπλάσιας συνολικά αξίας από τα διαθέσιμα μετρητά.
- Το γεγονός ότι σε μεγάλο αριθμό τιμολογίων των περισσότερων πελατών του ελεγχόμενου και για φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερως μεγάλης αξίας, η εξόφληση γινόταν άμεσα με την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, χωριστά η καθαρή αξία του τιμολογίου συνήθως με κατάθεση σε λογαριασμό του ελεγχόμενου και χωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία του, συνήθως με επιταγή ή με μετρητά,

έκρινε ότι ο ως άνω εκδότης, δεν είχε την δυνατότητα, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην ως άνω οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ., αναφέρεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία : α) στη χρήση 2007, ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικά στοιχείο, εκδόσεως της επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 34.875,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.533,75 € και β) στη χρήση 2008 έξι (6) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 202.505,00 € πλέον Φ.Π.Α. 26.325,65 €. Δέον να σημειωθεί ότι, ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, κατέθεσε την με αριθμ. πρωτ. /8-2-2016 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά πράξεων, μεταξύ άλλων – και επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., με τις οποίες του επιβλήθηκαν πρόστιμα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για έκδοση από τον ίδιο εικονικών στοιχείων μεγάλης έκτασης στις χρήσεις 2005 έως 2010 με λήπτες πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα

Με την αριθμ. /07-06-2016 Απόφασή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι ο εκδότης, δεν είχε την δυνατότητα, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα επειδή όπως αναφέρεται παραπάνω μεταξύ των άλλων:

- Δεν διέθετε αγορές, αντίστοιχες με τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, για υλικά που χρησιμοποιήθηκαν και είναι απαραίτητα στις οικοδομικές εργασίες. Ο περιορισμένος όγκος των αγορών που δηλώθηκαν από τον ελεγχόμενο, όπως αυτές εμφανίζονται στο κεφάλαιο 4 της παρούσας έκθεσης ελέγχου, (σελίδα 4), παραπέμπει σε εμπειροτέχνη εργολάβο που αγωνίζεται για τον επιούσιο και όχι σε οργανωμένη επιχείρηση πάσης φύσεως οικοδομικών εργασιών με ετήσιο τζίρο άνω του ενός εκατομμυρίου ευρώ.
- Εξέδωσε όλα τα φορολογικά στοιχεία, με γενική και αόριστη περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας, προκειμένου να μην είναι δυνατόν να ελεγχθεί το ύψος της αμοιβής, η επιμέτρηση αυτής και η τιμή ανά μονάδα μέτρησης.
- Τα στοιχεία διακίνησης που εξέδωσε ο ελεγχόμενος και έχει στην κατοχή του ο έλεγχος αναφέρουν ως μεταφορικό μέσο φορτηγά ιδιωτικής χρήσης, ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου τα οποία δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις διακινήσεις που «φέρεται» ότι πραγματοποίησαν. Επίσης οι ημερομηνίες που εκδόθηκαν δεν συνάδουν με τις αντίστοιχες ημερομηνίες των στοιχείων αξίας των εν λόγω συναλλαγών.
- Ο ελεγχόμενος σε όλες σχεδόν τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν τηρούσε ενιαία αρίθμηση για την έκδοση των στοιχείων αξίας. Εξέδιδε φορολογικά στοιχεία από οποιοδήποτε μπλοκ είχε θεωρήσει και σκόπιμα δεν είχε εξαντλήσει, προκειμένου να αρχίσει την έκδοση στοιχείων από το επόμενο μπλοκ.
- Εξέδιδε τα φορολογικά στοιχεία στις ημερομηνίες που είχε ανάγκη ο πελάτης χωρίς να ενδιαφέρεται για το πότε θεωρήθηκε αυτό. Πλήθος στοιχείων που εξέδωσε ο ελεγχόμενος φέρει ημερομηνίες έκδοσης προγενέστερες της θεώρησής τους.
- Το γεγονός ότι πλήθος στοιχείων εξοφλήθηκαν με μη νόμιμο τρόπο.
- Το γεγονός ότι από το άνοιγμα των λογαριασμών του ελεγχόμενου των χρήσεων 2005 έως και 2010, προκύπτει ότι πλήθος φορολογικών στοιχείων, σε ικανό αριθμό πελατών του, που φαινομενικά εξοφλήθηκαν με νόμιμο τρόπο, (κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό του ελεγχόμενου), στην πραγματικότητα την ίδια μέρα της κατάθεσης, γίνονταν η ανάληψη από τον ελεγχόμενο και αμέσως μετά η κατάθεση τους σε λογαριασμό του καταθέτη. Επέστρεφαν δηλαδή τα χρήματα στον λήπτη των φορολογικών στοιχείων, αφού ο εκδότης τους, παρακρατούσε για τον εαυτό του την «νόμιμη» αμοιβή του που κατά κανόνα ήταν η αξία του Φ.Π.Α. των τιμολογίων.
- Το γεγονός ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε εξόφληση τιμολογίων του ίδιου πελάτη με διαδοχικές καταθέσεις και αναλήψεις των ίδιων χρημάτων. Κατέθετε δηλαδή ο πελάτης ένα ποσό αρκετά μεγάλο, σε λογαριασμό του ελεγχόμενου, για την εξόφληση συγκεκριμένου τιμολογίου. Στο ίδιο υποκατάστημα της τράπεζας ήταν και ο ελεγχόμενος ο οποίος έκανε την ανάληψη των χρημάτων. Το επόμενο λεπτό στο ίδιο υποκατάστημα ο ίδιος πελάτης κατέθετε ένα ποσό άλλο, αρκετά μεγάλο για την εξόφληση άλλου συγκεκριμένου τιμολογίου. Αμέσως μετά ο ελεγχόμενος έκανε την ανάληψη. Το επόμενο ή μεθεπόμενο λεπτό πάλι είχαμε κατάθεση από τον ίδιο πελάτη για την εξόφληση άλλου συγκεκριμένου τιμολογίου και ανάληψη των

χρημάτων από τον ελεγχόμενο. Με τρεις δηλαδή διαδοχικές καταθέσεις και αναλήψεις των ίδιων χρημάτων έχουμε νόμιμη εξόφληση μέσω τραπεζής τριών τιμολογίων τριπλάσιας συνολικά αξίας από τα διαθέσιμα μετρητά.

• Το γεγονός ότι σε μεγάλο αριθμό τιμολογίων των περισσότερων) πελατών του ελεγχόμενου και για φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, η εξόφληση γινόταν άμεσα με την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, χωριστά η καθαρή αξία του τιμολογίου συνήθως με κατάθεση σε λογαριασμό του ελεγχόμενου και χωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία του, συνήθως με επιταγή ή με μετρητά,

Επειδή, οι παραπάνω αναφερόμενες παρατυπίες-παραλείψεις του εκδότη δεν διαπιστώθηκαν στην περίπτωση των συναλλαγών του με τον προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου (ειδικά ως προς το ύψος των αγορών του στις χρήσεις 2007 και 2008 καθώς τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών και τον τρόπο διακίνησης των υλικών με μεταφορικά μέσα, ύπαρξη μεταφορικών μέσων)

Επειδή, ναι μεν σύμφωνα με τη νομολογία, σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο 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 δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη (ΣτΕ 3336/2015) του εικονικού στοιχείου, πλην όμως στην προκειμένη περίπτωση η ίδια η φορολογική αρχή δέχεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που απεικονίζονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, σε περίπτωση πραγματικής συναλλαγής, ο λήπτης απαλλάσσεται από την επιβολή προστίμου αν αποδείξει την καλή του πίστη.

Επειδή, παρά τον χαρακτηρισμό του εκδότη, << 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>>, ο ίδιος ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι ο απασχολήθηκε και ατομικά στο έργο (σελίδα 5 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ).

Επειδή, παρά τον παραπάνω χαρακτηρισμό του εκδότη, η προσφεύγουσα προσκόμισε τιμολόγια αγορών υλικών από αυτόν (προμηθευτής μεταφορά με μεταφορικά μέσα του πωλητή), που συνοδεύονται από δελτία αποστολής, τα οποία έχουν ως τόπο παράδοσης το, όπου εκτελούνταν το υπό κρίση έργο (Βλέπε παραστατικά που υποβλήθηκαν με το-2016 υπόμνημα). Επίσης, με το ίδιο υπόμνημα, προσκόμισε τιμολόγια που εξέδωσε ο σε πελάτες του μέχρι και τη χρήση 2016.

Επειδή, από το σύστημα taxisnet επαληθεύεται ότι ο ανωτέρω εκδότης στη χρήση 2007 είχε αγορές ύψους 56.286,63 ευρώ και στη χρήση 2008 αγορές ύψους 224.076,18 Ευρώ, μεταξύ των οποίων και αυτές που αφορούν τα ανωτέρω τιμολόγια του προμηθευτή, ο οποίος δήλωσε στην συγκεντρωτική του κατάσταση πωλήσεις προς τον, ύψους 43.949,55 ευρώ .

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε φωτογραφίες, στις οποίες φαίνονται μηχανήματα και φορτηγά με διακριτικά στοιχεία του και από το σύστημα taxisnet επαληθεύεται ότι αυτός διαθέτε φορτηγά αυτοκίνητα.

Επειδή, ο ίδιος ο έλεγχος δέχεται στη σελίδα 7 της έκθεσης ελέγχου ότι στην περίπτωση της προσφεύγουσας δεν διαπιστώθηκε εκ νέου κατάθεση των ίδιων χρημάτων, με τα οποία τον εξοφλούσε η προσφεύγουσα,

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά και την κίνηση του λογαριασμού όψεως που επιβεβαιώνουν την τραπεζική εξόφληση του εκδότη των τιμολογίων, μέσω λογαριασμού .

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν κατονομάζει κανένα άλλο τρίτο πρόσωπο, το οποίο μπορεί να εκτέλεσε τις συναλλαγές.(ΣτΕ3411/2004)

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι οι απεικονιζόμενες στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εργασίες πραγματοποιήθηκαν . Περαιτέρω, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης της καλής πίστης, απέδειξε αυτή κατά τη λήψη των υπό κρίση στοιχείων με τα προσκομισθέντα από την ίδια στοιχεία

Επειδή, όπως προκύπτει από τα δικαιολογητικά που υποβλήθηκαν με το ΔΕΔ-2016 υπόμνημα, από τον έλεγχο πιστοποίησης της παραγωγικής λειτουργίας του επενδυτικού έργου <<Εκσυγχρονισμός του ξενοδοχείου>, όσες πραγματοποιηθείσες δαπάνες δεν εγκρίθηκαν σε καμιά περίπτωση δεν θεωρήθηκαν ως τυχόν μη υλοποιηθείσες, αλλά απλώς

ως μη επιλέξιμες διότι δεν είχαν περιληφθεί στην αρχική εγκριτική απόφαση και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσαν να χρηματοδοτηθούν

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 24-6-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της επιχείρησης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :0

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ