



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Θεσσαλονίκη 27/10/2016

Αριθμός Απόφασης :

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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».

η. 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.».

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με έδρα της επιχείρησής του επί του, κατά των με αριθμ.:

α)Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ύψους 5.800,00 ευρώ β) συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010 για τα οικ. έτη, ύψους 5.043,41 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ.

5.Τις από 09/06/2016 απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6 Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Ο που διατηρεί ατομική εργοληπτική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών ΔΑΣΟΛΟΓΟΣ Ε.Δ.Ε. – Κατασκευή έργων πρασίνου – με έδρα την ανέλαβε την εκτέλεση των εργασιών του έργου «.....». Στα πλαίσια του έργου αυτού έγινε ο προσφεύγων λήπτης φορολογικών στοιχείων από την εταιρία «....., η οποία όμως από προηγούμενο έλεγχο έχει κριθεί ως εικονική. Συγκεκριμένα, με τις εντολές ελέγχου από το, διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τον οποίο κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξε και η από έκθεση ελέγχου της, ήτοι ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της «.....» ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν. Κατά συνέπεια, οι λήπτες των εικονικών αυτών τιμολογίων υπέπεσαν σε παραβάσεις των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 και του Ν. 2859/2000 και είναι δεκτικοί των κυρώσεων του αρ. 7 του ν. 4337/2015. Λαμβάνοντας τα παραπάνω υπόψη, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την εντολή για μερικό φορολογικό έλεγχο κατά του προσφεύγοντος ο οποίος εμφανίζονταν ως λήπτης τιμολογίων από την «.....» και με την κατέσχεσε τρία τιμολόγια με εκδότη την εν λόγω εταιρία, συγκεκριμένα το Τ.Π.Υ. με καθαρή αξία 5.000,00€ και ΦΠΑ 950,00€, το Τ.Π.Υ. 4.500,00€ και ΦΠΑ 855,00€, το Τ.Π.Υ. με καθαρή αξία 5.000,00 και ΦΠΑ 950,00€. Συνολική αξία των τριών φορολογικών στοιχείων 14.500,00€, συν ΦΠΑ 2.755,00€. Ο

προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε τα τρία αυτά τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν εικονικά λόγω της εικονικότητας του εκδότη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων για τη χρήση καθώς και για την περαιωμένη περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Οι συναλλαγές δεν είναι εικονικές γιατί πρόκειται για έργο υπαρκτό, το οποίο εκτελέστηκε και βεβαιώθηκε η εκτέλεσή του.
- 2) Η φορολογική κρίση δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη αφού από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ξεκάθαρα η διαπίστωση της παράβασης, αλλά περισσότερο εικάζεται και εκτιμάται ότι αυτή συντελέστηκε. Το πόρισμα του ελέγχου στηρίζεται περισσότερο στο γεγονός ότι διαπιστώθηκαν σοβαρότατες πλημμέλειες από τον εκδότη των τιμολογίων και κατέληξαν στο βιαστικό και εσφαλμένο συμπέρασμα ότι και οι συγκεκριμένες συναλλαγές ήταν εικονικές. Επιπλέον το γεγονός ότι τα επίδικα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με μετρητά δεν αποτελεί παράνομη ενέργεια αφού το ποσό ήταν μικρότερο των 15.000,00 ευρώ. Την περίοδο εξάλλου εκτέλεσης του έργου (.....) η πρακτική αυτή ήταν συνηθισμένη διότι εξυπηρετούσε στην επίτευξη καλύτερης τιμής και στην επιτάχυνση της παροχής υπηρεσιών από τρίτους.

Επί των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, τοποθετούμαστε ως ακολούθως:

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997:

«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 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 το άρθρο 18§9 του Π.Δ. 186/92:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή, σύμφωνα με όσα παγίως έχουν νομολογηθεί για το πεδίο της εικονικότητας όταν αποδίδεται εικονικότητα σε φορολογικό στοιχείο, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, προς τούτο, όμως, αρκεί καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. επ' αυτού ΣτΕ 721/2014, 1314/2013). Η υποχρέωση, συνεπώς, της φορολογικής αρχής καταλαμβάνει μόνο την απόδειξη της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, στον λήπτη δε εναπόκειται το βάρος ανταπόδειξης ότι οι επίδικες συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «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.», πλην, όμως, **ο προσφεύγων δεν επικαλείται λόγους ικανούς να αποδείξουν την αληθή πραγματοποίηση των συναλλαγών και ως εκ τούτου να δικαιολογήσουν ως σύννομες τις λήψεις των φορολογικών στοιχείων.**

Επειδή, εν προκειμένω, από τις ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της, καθώς και τις εδραζόμενες επ' αυτής διαπιστώσεις, συνάγεται άνευ ετέρου ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, μη δυνάμενο, ως εκ τούτου, να έχει συναλλαχθεί με την προσφεύγουσα.

Ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αυτά αναφέρονται αναλυτικά στα κεφάλαια 2 και 3 (ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ) της παραπάνω αναφερομένης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ..

Ειδικότερα, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στο κεφάλαιο 3Δ (ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΟΥΝ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ «.....» ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΜΕ ΑΦΜ») της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι λόγους:

- Δεν λειτουργεί στη δηλωμένη έδρα της, στη
- Δεν λειτουργεί στην έδρα που υπάρχει αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής της, ήτοι
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, τόσο της
- Ο φερόμενος ως λογιστής της, κ. δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση του αρ. 8 του ν. 1599/86 ότι δεν είχε ποτέ σχέση με την εταιρία αυτή
- Από τη σύγκριση των δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. φαίνεται ότι υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών μόνο για τη χρήση του, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης

και προμηθευτής για τις χρήσεις από

- Σύμφωνα με τα δεδομένα της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της ελεγχόμενης και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή
- Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση τα Α.Φ.Μ. των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτα ή τυχαία
- Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, οι οποίοι δήλωσαν την ελεγχόμενη σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. έτος και έπειτα
- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της υπηρεσίας μας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α.
- Από το αρχείο της φορολογικής διοίκησης προκύπτει ότι η εταιρία δεν είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου. Το ίδιο επιβεβαιώνει και το με έγγραφό της η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας, αναφέροντας ότι σύμφωνα με το αρχείο της υπηρεσίας της και το οικονομικό αρχείο μηχανημάτων όλης της χώρας του ΥΠ.ΥΠΟ.ΜΕ-Γ.Γ.Δ.Ε. Δ13, δεν υπάρχει μηχάνημα έργου στο όνομα «.....» με Α.Φ.Μ.

Όλα τα προαναφερθέντα συνηγορούν στο ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η ελεγχόμενη απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και στο εξωτερικό.

Επειδή, το ύψος της αξίας, ο όγκος κάθε συναλλαγής που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, άμεση προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, όπως της επίσκεψης στην έδρα της επιχείρησης, της παραγγελίας και της μεταφοράς των ειδών που αγοράστηκαν, της εξόφλησης του αντιτίμου των φορολογικών στοιχείων, στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μη δημιουργήθηκε στη λήπτρια επιχείρηση υποψία ή υπόνοια για την εικονικότητα των στοιχείων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα κατά την χρήση προέβη σε αποδοχή-λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης ως προς την εικονικότητα των εν λόγω στοιχείων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθμ. α) Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ύψους 5.800,00 ευρώ β) συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010 για τα οικ. έτη, ύψους 6.577,68 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος

Συνολικό ποσό καταλογισμού **10.843,41€** ως ακολούθως:

A. Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων χρήσης με αριθμό
Συνολικό ποσό προστίμου : **5.800,00€**

B. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ΠΟΛ 1019/2011 για τα οικ. έτη
Διαφορά σε σχέση με το προηγούμενο εκκαθαριστικό σημείωμα : **5.043,41€**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).