



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 12.09.2016

Αριθμός απόφασης: 976

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, των υπ' αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα και των υπ' αριθ. πράξεων επιβολής ειδικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τους υπ' αριθ. οριστικούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα και τις υπ' αριθ. πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση

όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 25.130,16 € , πλέον 30.156,19 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 65.037,00 € , πλέον 78.044,40 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 58.691,00 € , πλέον 70.429,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 75.390,48 € .

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 195.111,00 € .

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 176.073,00 € .

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική κύρωση ποσού 25.130,16 € .

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική κύρωση ποσού 65.037,00 € .

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική κύρωση ποσού 58.691,00 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε τη διαχειριστική περίοδο 2005 λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00 € , συνολικής καθαρής αξίας 132.264,00 € , εκδόσεως , Α.Φ.Μ. , τη διαχειριστική περίοδο 2006 λόγω λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00 € , συνολικής καθαρής αξίας 342.300,00 € , εκδόσεως , Α.Φ.Μ. και τη διαχειριστική περίοδο 2007 λόγω

λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00 € , συνολικής καθαρής αξίας 308.900,00 € , εκδόσεως , Α.Φ.Μ.

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

- 1) Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 λόγω ανυπαρξίας «νέων» στοιχείων.
- 2) Αδυναμία διενέργειας επανελέγχου και συμπληρωματικής εγγραφής στα πρόστιμα Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 και στην ειδική χρηματική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 και μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 3 ν. 2859/2000.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου και ειδικών χρηματικών κυρώσεων Φ.Π.Α.
- 4) Μη δυνατότητα επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 λόγω κατάργησής του από το άρθρο 25 ν. 2523/1997.
- 5) Κακή εκτίμηση των αποδείξεων που οδήγησε στη διάγνωση της εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών.
- 6) Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10 και 19 του ν. 2523/1997 και άρθρου 28 του ν. 4174/2013, λόγω αντιστροφής του βάρους απόδειξης. Ελλιπής και αντιφατική αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη επίκλησης συγκεκριμένων στοιχείων που καθιστούν αφενός τη διαγνωσθείσα συνολική εικονικότητα βεβαία αφετέρου τη μη απόδοση ΦΠΑ από τον εκδότη τετελεσμένη.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει οριστικά βάσει του ν. 3697/2008 τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2006 και βάσει του ν. 3888/2010 τη διαχειριστική περίοδο 2007.

Επειδή, περιήλθαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ συμπληρωματικά στοιχεία από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ (αριθμός2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου), σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως , Α.Φ.Μ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 έως 2007.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης**, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο**, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται** οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 49 παρ. 3 και 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων δεν έχει παραγραφεί και οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή και στις πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και τις ειδικές χρηματικές κυρώσεις Φ.Π.Α. καθώς ως κύρια φορολογία νοείται ο Φ.Π.Α.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 8§12 του ν. 1882/23.3.1990 ορίζεται ότι: « 12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή, στην 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν τίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ως είθισται στο χώρο των τεχνικών υπηρεσιών, ανέθετε κατά περίπτωση μέρος ή το σύνολο του έργου που είχε αναλάβει από τον εκάστοτε ανάδοχο, σε υπεργολάβους παραθέτοντας και τα σχετικά στοιχεία από τα βιβλία της. Βάσει των ως άνω στοιχείων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ανέθεσε στον

α) τη χρήση 2005 (ένας (1) από τους έντεκα (11) υπεργολάβους της χρήσης 2005) έργα καθαρής αξίας 132.264,00 € εκ του συνόλου των 341.742,00 € , δηλαδή ανέθεσε σε ποσοστό 38,70% υπεργολαβίες στον συγκεκριμένο υπεργολάβο,

β) τη χρήση 2006 (ένας (1) από τους εννιά (9) υπεργολάβους της χρήσης 2006) έργα καθαρής αξίας 342.300,00 € εκ του συνόλου των 476.420,00 € , δηλαδή ανέθεσε σε ποσοστό 71,85 % υπεργολαβίες στον συγκεκριμένο υπεργολάβο,

γ) τη χρήση 2007 (ένας (1) από τους δεκατέσσερις (14) υπεργολάβους της χρήσης 2007) έργα καθαρής αξίας 308.900,00 € εκ του συνόλου των 489.721,00 € , δηλαδή ανέθεσε σε ποσοστό 63,08 % υπεργολαβίες στον συγκεκριμένο υπεργολάβο.

Επειδή, ο δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό και εκ των πραγμάτων δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης καμίας κατασκευαστικής εργασίας. Σύμφωνα με τα εκδοθέντα τιμολόγια πραγματοποίησε εργασίες που απαιτούν πολυάριθμο και εξειδικευμένο προσωπικό, πλην όμως από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η ύπαρξη τέτοιου, ενώ επιπρόσθετα δεν κατονομάσθηκε ούτε ένα πρόσωπο που θα μπορούσε να δηλώσει ότι εργάσθηκε για λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή, δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό, καθώς και εκείνη την υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τόσο μεγάλων κατασκευαστικών εργασιών, όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε.

Επειδή, ούτε από τα βιβλία της εκδότριας επιχείρησης προκύπτει, αλλά ούτε και ο ίδιος ο εκπρόσωπός της μπόρεσε να αποδείξει την ύπαρξη δαπανών που έχουν να κάνουν με τις

μετακινήσεις, τη διαμονή και τη σίτιση τόσων συνεργείων που υποτίθεται απασχολούσε, όσο και του ίδιου στα διάφορα μέρη της Ελλάδας, όπου εκτελούνται οι εργασίες βάσει των τιμολογίων που εξέδιδε. Εξάλλου το κόστος για την πραγματοποίηση τέτοιων δαπανών είναι αρκετά μεγάλο και δεν θα δικαιολογούσε τη μη καταχώρησή τους στα βιβλία από τη στιγμή που μικρότερα έξοδα, όπως κοινόχρηστα, γραφική ύλη, διόδια, τα καταχωρούσε στα βιβλία της επιχείρησής του.

Επειδή, τα περισσότερα τιμολόγια αναγράφουν ότι οι εργασίες εκτελέστηκαν μετά των σχετικών υλικών, πλην όμως δεν βρέθηκε ούτε επιδείχθηκε ούτε ένα δελτίο αποστολής εκδόσεώς του, που να πιστοποιεί ότι πραγματοποιήθηκε κάποια διακίνηση αγαθών.

Επειδή, υπάρχει ασαφής περιγραφή των εργασιών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία και σε όσες περιπτώσεις γίνεται παραπομπή σε οικεία σύμβαση υπάρχει και εκεί αοριστία στην περιγραφή των υπηρεσιών που επρόκειτο να εκτελεστούν, ενώ δεν προσκομίσθηκαν, αλλά ούτε και συνόδευαν τα φορολογικά στοιχεία οι προσωρινές επιμετρήσεις εκτέλεσης εργασιών, όπου μνημονεύονταν. Εξάλλου όπως αποδείχθηκε αρκετές από τις λήπτριες επιχειρήσεις, είχαν αντικείμενο εργασιών συναφές με τις εργασίες που φέρεται να ανέθεσαν στην εκδότρια επιχείρηση και ως εκ τούτου είχαν τον απαραίτητο εξοπλισμό, το απαραίτητο και κατάλληλα εξειδικευμένο προσωπικό, αλλά και τις απαιτούμενες αγορές πρώτων υλών ώστε να είναι σε θέση να πραγματοποιήσουν τις σχετικές εργασίες.

Επειδή, προκειμένου να «δικαιολογήσει» τις εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε, ζήτησε και έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από ανύπαρκτες κατ' ουσία επιχειρήσεις, αξίας ισόποσης περίπου με τα εκδοθέντα (ζήτησε και έλαβε πλήρως εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.719.279,00 € και εξέδωσε αντίστοιχα πλήρως εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.855.328,00 €).

Επειδή, σε ορισμένες συναλλαγές οι επιλογές συνεργασίας της εκδότριας επιχείρησης με τις λήπτριες επιχειρήσεις ήταν «συνειδητές» με την έννοια ότι ήταν συνεργάτες από το παρελθόν, (ως επιβλέπων μηχανικός ασφαλείας) πράγμα που σημαίνει ότι αυτές δεν θα μπορούσαν να επικαλεσθούν ότι έπεσαν στην «παγίδα» του άγνωστου εκδότη, άρα κατά απόλυτη συνεργασία και συμφωνία με την εκδότρια επιχείρηση λάμβαναν εικονικά φορολογικά στοιχεία από αυτήν, προκειμένου να αυξήσουν κατά αυτό τον τρόπο τις δαπάνες τους και κατά φυσικό επακόλουθο να μειώσουν τους προς απόδοση φόρους (άμεσους και έμμεσους).

Επειδή, από τη σύγκριση των δηλωθέντων εσόδων (πωλήσεις) με τα δηλωθέντα έξοδα (πραγματικές αγορές και δαπάνες, εξαιρουμένων των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τις ανύπαρκτες επιχειρήσεις), υπάρχει μεγάλη δυσαναλογία, δηλαδή το ύψος των εξόδων δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να δικαιολογήσει το ύψος των εσόδων. Το γεγονός αυτό το γνώριζε η εκδότρια επιχείρηση και για να μην κινήσει τις υποψίες της φορολογικής αρχής, τεχνηέντως χαρακτήρισε τα τιμολόγια που εξέδιδε ως «ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ», ενώ προσδιόριζε το προς φορολόγηση αποτέλεσμα με εξωλογιστικό τρόπο, παρότι στις περισσότερες των περιπτώσεων οι αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία εργασίες δεν εντάσσονταν στην κατηγορία των τεχνικών έργων με την έννοια που ορίζεται από τον νόμο, αλλά στην κατηγορία της παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, η ραγδαία αύξηση του τζίρου του, παρατηρείται κατά τα έτη 2005 – 2008 όπου και λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία, σε αντίθεση με τα προηγούμενα έτη στα οποία ο τζίρος του κυμαίνεται σε φυσιολογικά επίπεδα σε σχέση με το πραγματικό αντικείμενο εργασιών που ήταν η παροχή υπηρεσιών ως μηχανολόγου – μηχανικού.

Επειδή, προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές, προχώρησε στη σύνταξη ιδιωτικών συμφωνητικών με τις λήπτριες επιχειρήσεις, στα οποία ωστόσο γίνεται γενική και αόριστη περιγραφή των εργασιών που πρόκειται να εκτελεσθούν.

Επειδή, παρά τις υψηλές αξίες των εκδοθέντων τιμολογίων, στην πλειονότητά τους η εξόφληση φέρεται να γίνεται με μετρητά, κατά παρέκκλιση της συναλλακτικής πρακτικής και της ισχύουσας νομοθεσίας.

Επειδή, από τις απαντήσεις που απέστειλαν οι τράπεζες και από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών των εμπλεκόμενων προσώπων, μέσω των οποίων φέρονταν να εξοφλούνται τα τιμολόγια από τους «πελάτες» της εκδότριας επιχείρησης, διαπιστώθηκαν σημαντικές επιστροφές χρημάτων, που σε κάποιες περιπτώσεις αγγίζουν και το 100% της τιμολογηθείσας αξίας.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο βάσει της υπεύθυνης δήλωσής του παρέχει πλήρη εξήγηση του λόγου για τον οποίο ο ίδιος δεν φέρεται να απασχόλησε ποτέ προσωπικό, διότι όλοι οι εργαζόμενοι ήθελαν να πληρώνονται χωρίς παραστατικά παρεχόμενων υπηρεσιών, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς δεν κατονομάζεται ούτε ένα πρόσωπο το οποίο εργάστηκε στον

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ίδια προμήθευε τον με το μεγαλύτερο μέρος των πρώτων υλών που χρησιμοποιούσε στα έργα που του αναθέτονταν, είναι απορριπτέος, καθώς τα δελτία αποστολής των τεχνικών έργων αναγράφουν ως στοιχεία πελάτη τις εταιρείες με τις οποίες συνάπτει ιδιωτικά συμφωνητικά η προσφεύγουσα και από πουθενά δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δίνει τις απαραίτητες πρώτες ύλες στον (ούτε βάσει δελτίων αποστολής, ούτε βάσει συμφωνητικών) για την πραγματοποίηση των εργασιών.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ερχόταν σε συμφωνία με τον υπεργολάβο από την αρχή της σύναψης των συμφωνιών με τους κύριους των έργων απλώς για τυπικούς λόγους το μεταξύ τους συμφωνητικό συντασσόταν σε μεταγενέστερη ημερομηνία, προκειμένου να αιτιολογήσει την αποστολή των υλικών από την πρώτη ημέρα έναρξης του έργου, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς εάν υφίστατο η συμφωνία όπως αναφέρει από την αρχή της εκτέλεσης των έργων και των πρώτων δελτίων αποστολής δεν υφίστανται λόγοι για τους οποίους δεν θα σύναπτε τα ιδιωτικά συμφωνητικά την ίδια ημερομηνία με την έναρξη των έργων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι επιστροφές χρημάτων συνολικού ποσού 493.700,00 € αφορούν προκαταβολές της προσφεύγουσας προς τον (ποσοστό 54,32 % επί του συνολικού ποσού των 908.818,24 € που κατέβαλε στον) προκειμένου να μπορεί να είναι συνεπής στην εκτέλεση των έργων και ότι η επιστροφή των χρημάτων πραγματοποιούνταν την ίδια ή την επόμενη ημέρα από την εξόφληση των τιμολογίων μέσω του τραπεζικού

συστήματος, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς αφενός η προσφεύγουσα αναφέρει ότι διέθετε επαρκή διαθέσιμα στο ταμείο της, συνεπώς είχε τη δυνατότητα να χορηγεί προκαταβολές και αφετέρου αναφέρει ότι τα χρήματα επιστρέφονταν στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας είτε σε αυτό των μελών της εταιρείας. Βάσει των όσων δηλώνει η εταιρεία έδινε χρήματα από το ταμείο (προκειμένου να τα δώσει ως προκαταβολή) και τα λάμβανε (επιστροφή της προκαταβολής) είτε στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, είτε στον τραπεζικό λογαριασμό των μελών της εταιρείας, συνεπώς προκύπτει ότι η εταιρεία, βάσει των ισχυρισμών της στην προσπάθειά της να «δικαιολογήσει» τις επιστροφές χρημάτων, ότι πραγματοποιούσε μεταφορές χρημάτων κατά το δοκούν.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι υφίστανται πληθώρα φορολογικών παραβάσεων από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων και προσπάθεια εκ μέρους του ανάληψης όλων των ευθυνών ώστε να μην επιβληθούν παραβάσεις επί των ληπτών των ως άνω φορολογικών στοιχείων. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα προσπαθεί να αιτιολογήσει την διεκπεραίωση των έργων από τον αναφέροντας ότι: α) για τυπικούς λόγους δεν σύναπτε με τον στις πραγματικές ημερομηνίες τα ιδιωτικά συμφωνητικά, β) τα υλικά τα διέθετε η ίδια και γ) οι επιστροφές χρημάτων αφορούν προκαταβολές προς τον οι οποίες επιστρέφονταν με την εξόφληση των τιμολογίων. Οι ανωτέρω ισχυρισμοί όπως αναφέρεται ανωτέρω είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειρισττωμένα 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 την 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, η φορολογική αρχή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αποδεικνύει τους λόγους για τους οποίους θεώρησε ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Ειδικότερα, ενδεικτικά αναφέρεται (καθώς έχει αναλυθεί ανωτέρω), ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν είχε ούτε το απαραίτητο προσωπικό, ούτε τα απαραίτητα υλικά για την διεκπεραίωση των τεχνικών έργων και επιπροσθέτως προκειμένου να «δικαιολογήσει» τις εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Βάσει όλων των ανωτέρω η φορολογική αρχή αιτιολογεί εμπεριστατωμένα την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη των φορολογικών στοιχείων, συνεπώς ο δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί στην εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών, ως εκ τούτου τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί της μη εικονικότητας ή της μερικώς εικονικότητας βάσει των χρημάτων που επιστράφηκαν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ:

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2005

Διαφορά φόρου	25.130,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	30.156,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	55.286,35 €

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2006

Διαφορά φόρου	65.037,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	78.044,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	143.081,40 €

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2007

Διαφορά φόρου	58.691,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	70.429,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	129.120,20 €

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2005

Πρόστιμο	75.390,48 €
----------	-------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2006

Πρόστιμο	195.111,00 €
----------	--------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2007

Πρόστιμο	176.073,00 €
----------	--------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης διαχειριστικής περιόδου 2005

Ειδική κύρωση	25.130,16 €
---------------	-------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης διαχειριστικής περιόδου 2006

Ειδική κύρωση	65.037,00 €
---------------	-------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης διαχειριστικής περιόδου 2007

Ειδική κύρωση	58.691,00€
---------------	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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).