



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27.2.2025

Αριθμός απόφασης: 431

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **8.7.2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '....., με **ΑΦΜ**, με έδρα στη, κατά της αρ./17.3.2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεση ελέγχου.

6. Την αρ. Α...../2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της με αρ. κατ. /2015 προσφυγής κατά της αρ. /9.10.2015 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 8.7.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘....., με ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. Α...../2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, έγινε δεκτή η με αρ. κατ. /2015 προσφυγή, που είχε ασκηθεί κατά της αρ. /9.10.2015 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία είχε απορριφθεί ως εκπροθέσμως υποβληθείσα η αρ. /8.7.2015 υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά της αρ. /17.3.2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Αναλυτικότερα, με την ως άνω δικαστική απόφαση κρίθηκε ότι η άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ήταν εμπρόθεσμη και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί στην ουσία της.

Με την αρ. /17.3.2015 Πράξη Επιβολή Προστίμου χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 140.000,00 € (= 70.000,00 € X 2 X 100%) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω λήψης του αρ. /31.12.2008 εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου αξίας εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία ‘..... ΑΕ’ (ΑΦΜ) καθαρής αξίας ύψους 70.000,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 13.300,00 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.10.2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Κεντρικής Μακεδονίας βάσει των αρ. /2011 & /2012 εντολών ελέγχου στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή δημοσίων έργων. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προκύπτει η εικονικότητα της εκδότριας εταιρείας ‘..... ως προς την υπόσταση και τις δραστηριότητές της καθώς και ότι δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις υπό κρίση εργασίες που είχε αναλάβει ως υπεργολάβος της προσφεύγουσας για το έργο

Η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή ζητάει την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι από κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν προέκυψε ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Η εν λόγω εταιρεία ήταν εμπορικά ενεργή. Καλόπιστα η προσφεύγουσα ανάδοχος του υπό κρίση δημοσίου έργου υπελάμβανε ότι η εκδότρια υπεργολάβος εταιρεία ‘..... ήταν πράγματι αυτή που εκτέλεσε το αναληφθέν έργο. Σύμφωνα άλλωστε με την ΠΟΛ. 1071/2015 ο καλόπιστος λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο στοιχείου όχι μόνο δεν ευθύνεται για τη λήψη του φορολογικού στοιχείου αλλά δύναται και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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.»

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....»

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 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, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «9. 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 την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποίησής 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, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.». Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1 και 11 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1 Για την πώληση αγαθών [...] από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. 11.Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. [...] Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΥΑ 50516/1040 (ΦΕΚ Β 1171/2001), στο άρθρο 2 παρ 1 ορίζεται ότι: «...τεχνικό έργο νοείται κάθε κατασκευή δομική και ηλεκτρομηχανολογική ή άλλης φύσεως κατασκευή που συνδέεται με οποιονδήποτε τρόπο με το έδαφος ήτοι κάθε ανέγερση και συναρμολόγηση νέου έργου και κάθε επέκταση, ανακαίνιση, επισκευή, διαρρύθμιση, συντήρηση και λειτουργία υφισταμένου ή νέου έργου καθώς και κάθε άλλη εργασία τεχνικής ή ερευνητικής φύσεως και κάθε συναφής δραστηριότητα που απαιτεί τεχνική γνώση, μελέτη και επέμβαση.» (βλ. Σ.τ.Ε. 1582/64, 227/1961 και Φορ.Εφ.Αθηνών 2504/74).

Επειδή, «Όταν εκτελείται ένα έργο με υλικά του εργολάβου τότε έχουμε παραγωγή και πώληση αγαθού (τεχνικού έργου)». Βιβλιογραφία Δ. Σταματόπουλος «Ανάλυση Ερμηνεία ΚΒΣ σελ. 1366 Τόμος 2 ενδεκάτη έκδοση 2008).

Επειδή, «Υπεργολαβία, κατά τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 681 και 684 του Α.Κ., όπως ερμηνεύτηκαν και από το Σ.τ.Ε. με τις αριθ. 2242/1962, 796/1962, 467/1963, 2455/1964 κ.α. αποφάσεις, υπάρχει όταν ο εργολάβος αναθέτει την εκτέλεση του παρ' αυτού αναληφθέντος έργου ή μέρους τούτου, σε άλλο πρόσωπο, τον υπεργολάβο, ο οποίος αναλαμβάνει την κατασκευή του έναντι ορισμένης αμοιβής χρησιμοποιώντας εργάτες μισθοδοτούμενους και αμειβόμενους παρ' αυτού» [...] «Όταν εκτελούνται τεχνικά έργα, εγκαταστάσεις, ναυπηγήσεις, επισκευές πλοίων κ.λπ. πρέπει στα τιμολόγια να αναγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Εφόσον υπάρχει επιμέτρηση των εκτελεσθεισών έργων μπορεί να γίνεται παραπομπή στην επιμέτρηση, η οποία θα είναι συνημμένη στο τιμολόγιο - §107 Εγκ 117/68 και 12.5.3 Εγκ. ΚΒΣ 3/92). Επίσης με την Εγκ ΠΟΛ 1122/91 γίνεται δεκτό ότι μπορεί το είδος να αναγράφεται με συνοπτική περιγραφή, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση έργου, σε επιμετρήσεις ή άλλα παραστατικά από τα οποία προκύπτουν αναλυτικά το εκτελεσθέν έργο ή οι παρασχεθείσες υπηρεσίες (τεχνικού έργου) [...]». Βιβλιογραφία Δ. Σταματόπουλος «Ανάλυση Ερμηνεία ΚΒΣ σελ. 1366-1367,1368 Τόμος 2 ενδεκάτη έκδοση 2008).

Επειδή, στην περίπτωση που δεν συντάσσονται έστω και προσωρινές επιμετρήσεις, στα τιμολόγια, πρέπει να γίνεται αναλυτική περιγραφή του έργου για να καθίσταται εφικτός ο φορολογικός έλεγχος ή να γίνεται συνοπτική περιγραφή του έργου και παραπομπή στην οικεία σύμβαση, εφόσον έχει συνταχθεί, κατά τις διατάξεις της παρ 11 του άρθρου 12 του ΚΒΣ.

Επειδή, στο με αριθ. Αρ.Πρωτ./9.8.2006 έγγραφό του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα την έκδοση φορολογικών στοιχείων ορίζεται ότι: «1. Από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1, 9, 10 και 11 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 185/92), όπως ισχύει, προκύπτει ότι για την παροχή υπηρεσίας από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία εκδίδεται τιμολόγιο στο οποίο αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα πλήρη στοιχεία των αντισυμβαλλομένων, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και η αμοιβή [...] 3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται σε κάθε περίπτωση επ' ονόματι των προσώπων που πράγματι συμβάλλονται, τυχόν δε αναγραφή επί αυτών διαφορετικού προσώπου έχει σαν αποτέλεσμα το χαρακτηρισμό των στοιχείων ως εικονικών (άρθρο 19 Ν.2523/1997) [...]».

Επειδή, με την με Αρ. Πρωτ. ΑΥΟ 1065606/7222/ΔΕ-Η718-07-2000 καθορίστηκε ο τρόπος υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι, με συγκεντρωτική κατάσταση ως ακολούθως: α. Για συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 16 Ν.1882/1990 δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ επιτηδευματιών κατά την έννοια του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992) ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων. (Άρειος Πάγος 1698/2001).

Επειδή στο Αρ.Πρ. 1506/30.01.07 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) ως προς τον έλεγχο των τεχνικών επιχειρήσεων ορίζεται ότι: «...Συνεπώς για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο τομέα αυτό, λόγω της ιδιαιτερότητας του αντικειμένου τους και του τρόπου διενέργειας των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων που αναλαμβάνουν την ανέγερση του ακινήτου ή μέρος αυτού (εργολάβοι και υπεργολάβοι), απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή ως προς τον έλεγχο των διενεργούμενων συναλλαγών τους, επειδή ο αριθμός των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων στο τομέα αυτό είναι μεγάλος και υφίσταται αλυσιδωτή σχέση των συναλλαγών αυτών. Επί πλέον κρίνεται σκόπιμο σε όλες τις περιπτώσεις να εξαντλείται ο έλεγχος και να φθάνει μέχρι και τον τελευταίο εργολάβο ή υπεργολάβο, προκειμένου να εντοπίζονται μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή τυχόν μη απόδοση Φ.Π.Α. από κάποιον ενδιάμεσο συναλλασσόμενο.

Ανεπάρκεια ή έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού για εκτέλεση έργου ή έλλειψη εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού που απαιτείται για την εκτέλεση του έργου- Εικονική συναλλαγή- Αξιοποίηση πληροφοριών από ΥΠΕΧΩΔΕ Δ.13-Τμ.Ε'. Λήψη πληροφοριών για εκδότη, έλεγχος εκδότη, έλεγχος υλικοτεχνικής υποδομής, έλεγχος για ειδικευμένο προσωπικό, πρόσληψη αυτών ή έλεγχος τυχόν άλλων συμβαλλομένων για τη δυνατότητα εκτέλεσης του έργου. Στοιχεία από το ΙΚΑ, για την απασχόληση προσωπικού. Χρόνος έκδοσης στοιχείου (στο τέλος φορολογικών περιόδων ή στη λήξη των χρήσεων). - Εικονικότητα συναλλαγής-Έλεγχος αποθεμάτων, Έλεγχος στοιχείων εκδότη, έλεγχος λήπτη. [...] ».

Ακολούθως, το ενωσιακό δίκαιο περιέλαβε διατάξεις σχετικά με την υπεργολαβία στο πλαίσιο των διαδικασιών ανάθεσης δημοσίων συμβάσεων στην Οδηγία 2004/18(Άρθρο 25 της Οδηγίας 2004/18 "Υπεργολαβίες").Στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις της Οδηγίας 2004/18 ενσωματώθηκαν με το Π.Δ. 60/2007.

Ειδικότερες και αναλυτικότερες προβλέψεις για την υπεργολαβία καθώς και τις συνέπειες από την έγκριση υπεργολάβου περιλαμβάνονται στο άρθρο 68 και 69 του Ν. 3669/2008 της Κωδικοποίησης της Νομοθεσίας Κατασκευής Δημοσίων Έργων (στο εξής ΚΔΕ), ως ισχύει: «1. Όταν συνάπτεται σύμβαση μίσθωσης έργου μεταξύ του αναδόχου δημόσιου έργου και εργοληπτικής επιχείρησης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 80 του παρόντος για την κατασκευή μέρους του έργου που έχει αναληφθεί από τον ανάδοχο (Υπεργολαβία), ο υπεργολάβος θεωρείται "εγκεκριμένος" με τις συνέπειες του παρόντος, μετά από έγκριση του κυρίου του έργου ή του φορέα κατασκευής όταν συντρέχουν οι εξής

προϋποθέσεις: α) Ο υπεργολάβος έχει τα αντίστοιχα προσόντα για την εκτέλεση του έργου που αναλαμβάνει και ανήκει σε τάξη και κατηγορία έργου, αντίστοιχη με το ποσό της σύμβασης Υπεργολαβίας και β) Ο ανάδοχος, πριν από την εγκατάσταση του υπεργολάβου στο έργο έχει γνωστοποιήσει στον κύριο του έργου ή στον φορέα κατασκευής τη σύμβαση Υπεργολαβίας »

Επιπλέον, στο Προοίμιο της Οδηγίας 2014/24, διευκρινίζεται ότι: «... Είναι επίσης αναγκαίο να διασφαλιστεί, σε κάποιο βαθμό, η διαφάνεια στην αλυσίδα υπεργολαβίας, καθώς αυτό θα παράσχει στις αναθέτουσες αρχές πληροφόρηση σχετικά με αυτούς που είναι παρόντες στα εργοτάξια, στα οποία εκτελούνται εργασίες για αυτές, ή σχετικά με το ποιες επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες σε κτίρια, ή εντός αυτών, και σε υποδομές ή χώρους, όπως δημαρχεία, δημοτικά σχολεία, αθλητικές εγκαταστάσεις, λιμένες ή αυτοκινητοδρόμους, για τους οποίους είναι υπεύθυνες ή επί των οποίων έχουν άμεση εποπτεία οι αναθέτουσες αρχές. Θα πρέπει να καταστεί σαφές ότι η υποχρέωση παροχής των απαιτούμενων πληροφοριών βαρύνει, εν πάση περιπτώσει, τον κύριο εργολάβο, είτε στη βάση ειδικών ρητρών, τις οποίες θα πρέπει κάθε αναθέτουσα αρχή να συμπεριλάβει σε όλες τις διαδικασίες προμήθειας, είτε στη βάση υποχρεώσεων τις οποίες θα επιβάλουν τα κράτη μέλη στους κύριους εργολάβους μέσω διατάξεων γενικής εφαρμογής.....»

Επειδή εν προκειμένω, από την 27.10.2014 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρ. Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης, προκύπτουν τα ακόλουθα όσον αφορά την εικονικότητα του αρ. /31.12.2008 φορολογικού στοιχείου αξίας εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’:

- Η εκδότρια επιχείρηση ‘.....’ δεν ανευρέθηκε στην δηλωθείσα έδρα της, στον Νέο αλλά ούτε και στην όπου και αναζητήθηκε.
- Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας επιχείρησης δεν ανευρέθηκε παρότι αναζητήθηκε στην δηλωθείσα κατοικία του στην οποία ανευρέθηκε η υπερήλικη μητέρα του, μέλος ΔΣ της επιχείρησης, η οποία προφορικά δήλωσε άγνοια για την εν λόγω ιδιότητά της.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ για το έτος 2008 τις συναλλαγές που δηλώθηκαν από την ίδια ή τους αντισυμβαλλόμενους.
- Η ως άνω επιχείρηση δεν απασχολούσε προσωπικό κατά τη χρήση 2008, όπως αυτό προκύπτει από στοιχεία που απέστειλε το αρμόδιο γραφείο ΙΚΑ.
- Δεν προσκομίστηκαν καταστάσεις εκκαθάρισης ημερομισθίων ούτε αναλυτική περιγραφή των εργασιών που φέρονται να πραγματοποιηθήκαν από την εκδότρια επιχείρηση.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν προσκόμισε κανένα φορολογικό βιβλίο ή στοιχείο παρότι της ζητήθηκαν επανειλημμένα.
- Υπήρξε αμφισβήτηση σχέσης από του Διοικητικού Συμβουλίου και συγκεκριμένα από την η οποία δήλωσε γραπτώς ότι δεν γνωρίζει την εκδότρια επιχείρηση.
- Αόριστη η περιγραφή των υπό κρίση εργασιών στο από 1.10.2008 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας επιχείρησης.
- Στο αρ. /31.12.2008 ληφθέν τιμολόγιο αναγράφεται ‘.....’

Επειδή βάσει των ανωτέρω διαπιστώθηκε η εικονικότητα της εκδότριας εταιρείας ‘.....’ ως προς την υπόσταση και τις δραστηριότητές της καθώς και ότι δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις υπό κρίση εργασίες που είχε αναλάβει ως υπεργολάβος της προσφεύγουσας για το έργο

Επειδή κατόπιν προσκόμισης του από 1.10.2008 ιδιωτικού συμφωνητικού υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας επιχείρησης, της από 2.7.2007 σύμβασης κατασκευής του υπό κρίση έργου ανάμεσα στο Δήμο Βέροιας και στην προσφεύγουσα επιχείρησης, της από 3.11.2008 βεβαίωσης περαίωσης εργασιών του υπό κρίση έργου, και κατόπιν του αρ./31.12.2012 εγγράφου της αναφορικά με την εξόφληση του αρ./31.12.2008 τιμολογίου, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι το ανωτέρω έργο ολοκληρώθηκε, παραδόθηκε και παρελήφθη από την αρμόδια επιτροπή του Δήμου αλλά το έργο πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο υπό κρίση τιμολόγιο. Βάσει των ανωτέρω, στοιχειοθετείται η λήψη από την προσφεύγουσα του αρ./31.12.2008 εικονικού ως προς το πρόσωπο υπό κρίση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή η 27.10.2014 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρ. Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, καταγράφει αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του υπό κρίση τιμολογίου και την εικονικότητα και την αδυναμία του εκδότη να εκτελέσει τις υπό κρίση εργασίες και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, και οι πέρι του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή αλυσιτελώς η προσφεύγουσα επικαλείται την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, δεδομένου ότι δεν αφορά την κρινόμενη περίπτωση επιβολής προστίμου λόγω λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου αξίας, αλλά αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης, από τον καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, της σχετική δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρ. Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, για την υπό κρίση παράβαση λήψης του αρ./31.12.2008 εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου, και όσον αφορά τη φορολογία ΦΠΑ, έχει εκδοθεί η αρ./15.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2008 και η αρ./15.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 χρήσης 2008 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Κατά των εν λόγω πράξεων ασκήθηκαν οι αρ./16.1.2018 ενδικοφανείς προσφυγές (στη ΔΕΔ Θεσσαλονίκης), με τις οποίες προβλήθηκαν ισχυρισμοί όμοιοι με τους ισχυρισμούς της υπό κρίση προσφυγής, που εξετάστηκαν στην ουσία τους και απορρίφθηκαν με τις αρ./27.4.2018 Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας. Κατά των ως άνω αποφάσεων της Υπηρεσίας μας δεν προκύπτει η άσκηση δικαστικών προσφυγών, και ως εκ τούτου οι εν λόγω αποφάσεις έχουν καταστεί οριστικές.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της 8.7.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με ΑΦΜ, και την επικύρωση της αρ.

...../17.3.2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

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

- Η υπ' αριθ./17.3.2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008
Πρόστιμο αρ. 5 & 9 του ν. 2523/1997 **140.000,00 € (= 70.000,00 € X 2 X 100%)**

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.