



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9686156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 28-04-2015

Αριθμός απόφασης:1738

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 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».
 - γ. 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».
 - δ. 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 εταιρείας Ο.Ε., ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., με έδρα τα, το κατά της αρ./2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αριθ./2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας Ο.Ε., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 191.554,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 & 9 του ν. 2523/1997 διότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

Α) μία παράβαση για έκδοση ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του/2008 σειρά στην επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11400,00€ το οποίο είχε εκδοθεί για την πώληση και τοποθέτηση 2000τμ γυψοσανίδας στο «.....» στην, εκ του οποίου η μερικώς εικονική αξία προσδιορίστηκε σε ύψος 52.242,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.925,68€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 12 παρ.1 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 και

Β) μία παράβαση για την λήψη ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του Τιμολογίου Τεχνικών Έργων/2008 από την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.500,00€ το οποίο είχε εκδοθεί για την προμήθεια και τοποθέτηση 2000τμ γυψοσανίδας στο «.....» στην, εκ του οποίου η μερικώς εικονική αξία προσδιορίστηκε σε ύψος 43535,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.271,65€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 12 παρ.1 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997.

Για τις παραβάσεις αυτές καταλογίστηκαν πρόστιμα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β και 9 του ν.2523/1997 όπως ίσχυε.

Για τις παραβάσεις αυτές καταλογίστηκαν πρόστιμα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β και 9 του ν.2523/1997 όπως ίσχυε.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κατέληξε στο πόρισμά του περί της μερικής εικονικότητας των συναλλαγών στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. αξιολογώντας τα παρακάτω στοιχεία:

- Από την μη έκδοση δελτίων αποστολής για την διακίνηση ...
- Από το γεγονός ότι δεν υπάρχουν συμφωνητικά ανάθεσης έργου ...
- Από το γεγονός ότι η «.....» δεν έχει συμπεριλάβει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της χρήσης το με αρ./2008 Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων προς την προσφεύγουσα.
- Από το γεγονός ότι δεν υπάρχει συνάφεια της δραστηριότητας της εκδότριας προσφεύγουσας με το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α) Εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων και του αποδεικτικού υλικού ... η εκτέλεση των εργασιών επιβεβαιώνεται και από την συνταχθείσα από τεχνική έκθεση επιμέτρησης εργασιών του πολιτικού μηχανικού ο οποίος εξέτασε το «.....» και διαπίστωσε ότι η συνολική ποσότητα γυψοσανίδων που χρησιμοποιήθηκε υπερβαίνει τα 4240τμ.

Β) Εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού ... των στοιχείων μεταξύ των εταιρειών «.....» και της «.....» με τα οποία ουδεμία σχέση είχε ή δύνατο να έχει καθ' οιονδήποτε τρόπο η επιχείρησή τους.

Γ) Ότι αναιτιολόγητα εκδόθηκε το επίδικο πρόστιμο δεδομένου ότι δεν υφίστατο για την επιχείρησή τους οιοδήποτε όφελος (χρηματικό ή άλλο).

Δ) Πρέπει να δεχθούν ως πλήρως αληθινή και πραγματική την επίδικη συναλλαγή για την οποία η εταιρεία τους κατέβαλλε το χρηματικό ποσό των 28.000€ σε μετρητά και το ποσό των 31500€ με τραπεζικές επιταγές προς την κατασκευάστρια του έργου εταιρεία «.....».

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/2015 έγγραφο προκειμένου να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να μας γνωρίσει εάν: α) Από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, δικής τους αρμοδιότητας ελέγχου, προκύπτει άλλο τιμολόγιο για αγορά και τοποθέτηση γυψοσανίδων στο «.....», εάν ναι, από ποια επιχείρηση και για πόσα τετραγωνικά μέτρα.

β) Εάν η επιχείρηση «.....» προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις να είχε άλλες συναλλαγές με την προσφεύγουσα κατά τα έτη και τα δύο προηγούμενα. Εάν ναι παρακαλούμε να γνωστοποιηθούν οι αντίστοιχες αξίες των τιμολογίων.

γ) Από ποια έκθεση ελέγχου προκύπτουν οι διαπιστώσεις περί καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 καθώς και απόδοσης (ή βεβαίωσης) του αναλογούντος Φ.Π.Α. της διαφοράς μεταξύ του ληφθέντος Τιμολογίου Τεχνικών Έργων/2008 από την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.500,00€ και του εκδοθέντος τιμολογίου/2008 σειρά προς την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11400,00€, καθώς και αντίγραφο αυτής.

Η Δ.Ο.Υ μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ. Α.Π. ΕΜΠ/2015 (ΔΕΔΕΙ 2015 ΕΜΠ) απαντητικό δελτίο με το οποίο μας απάντησε ότι από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης «.....» για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2008-31/12/2008, εκτός από το με αρ./2008 τιμολόγιο για την πώληση 2000τμ γυψοσανίδας, με εκδότη την προσφεύγουσα, έχει λάβει και έχει καταχωρήσει και το με αρ./2008 ΔΑΤ με εκδότη την επιχείρηση με έδρα την και ΑΦΜ για την πώληση 1500τμ γυψοσανίδας καθαρής αξίας 22500,00€ πλέον ΦΠΑ 4.275,00€. Επίσης από την από έκθεση του επιβλέποντος μηχανικού αναφέρεται ότι η συνολική επιφάνεια γυψοσανίδας που χρησιμοποιήθηκε για την κατασκευή του «.....» υπερβαίνει τα 4240,00τμ, ενώ από έρευνα που έγινε μέσω του πληροφοριακού συστήματος συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών της ΓΓΠΣ για τις διαχειριστικές περιόδους 2006,2007 και 2009 δεν προκύπτει καμία άλλη συναλλαγή μεταξύ της «.....» και της προσφεύγουσας. Επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για τους μήνες 11^ο και 12^ο του 2008 εκδόθηκε η με αρ./2009 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και καταλογίστηκε ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. με την με αρ./2009 προσωρινή πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. η οποία εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού Στο απαντητικό δελτίο επισημαίνεται ότι η ανωτέρω έκθεση συντάχθηκε πριν από το με Α.Π./2009 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. με το οποίο ζητήθηκε η διερεύνηση των συναλλαγών με τα με αρ./2008 και/2008 τιμολόγια πώλησης αγαθών με εκδότρια την προσφεύγουσα και λήπτρια την επιχείρηση «.....». **Στον καταλογισμό του Φ.Π.Α. των μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2008 συμπεριλαμβάνεται και ο Φ.Π.Α. των ανωτέρω παραστατικών.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 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 επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία ...Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή...». Σύμφωνα δε με το άρθρο 5 παρ.10 περ. β ν.2523/1997 «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψη εικονικών καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών, σε αντίθετη δε περίπτωση ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό. Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη».

Επειδή όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Όσον αφορά στην εικονικότητα της συναλλαγής, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων, λόγω του ότι **«όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης στοιχείων»** (ΣτΕ 1553/2003 ΔΦΝ 2004/702, 212/1998, 692/1988, 1278/2011, ΣτΕ 555-6/2010, ΣτΕ 936/2010, ΔΕΘ 1427/2004 ΔΦΝ 2005, 1976, 658/2000). **Η υποχρέωση δε της φορολογικής αρχής εξικνείται έως σημείου πλήρους και αδιαμφισβήτητου αποδείξεως και όχι απλώς κατά τρόπο απλώς τεκμαρτό** (ΠΟΛ 1087/2005, Οδηγός Ελέγχου πλαστών και Εικονικών φορολογικών στοιχείων Σ.Δ.Ο.Ε. Αθήνα, 30/01/07 Αρ.Πρωτ.: 1506).

Περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 «Επαρκής αιτιολογία» 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 με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ.Πρωτ.: 1506/ Αθήνα, 30/01/07 «.Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές, το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα είτε πρόκειται για φυσικό είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.».

Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω και επειδή δεν αποτελούν επαρκή στοιχεία πλήρους στοιχειοθέτησης της εικονικότητας και προσδιορισμού της μερικώς εικονικής αξίας του ληφθέντος από την προσφεύγουσα Τιμολογίου Τεχνικών Έργων/2008, εκδοθέν από την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.500,00€ το οποίο είχε εκδοθεί για την προμήθεια και τοποθέτηση 2000τμ γυψοσανίδας στο «.....» στην, εκ του οποίου η μερικώς εικονική αξία προσδιορίστηκε σε ύψος 43.535,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.271,65€ και κατ' επέκταση του εκδοθέντος από την προσφεύγουσα τιμολογίου/2008 σειρά προς την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.400,00€ το οποίο είχε εκδοθεί για την πώληση και τοποθέτηση 2000τμ γυψοσανίδας στο «.....» στην, εκ του οποίου η μερικώς εικονική αξία προσδιορίστηκε σε ύψος 52.242,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.925,68€, επί τη βάση των εκδοθέντων δελτίων αποστολής/2008,/2008,/2008/2008 και τιμολογίων/2008,/2008,/2008 και/2008 της προμηθεύτριας επιχείρησης «.....» προς την «.....», **χωρίς τον ενδελεχή και επαρκή έλεγχο της «.....» από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., για τον οποίο ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ήδη έστειλε το με αρ. πρωτ./2014 δελτίο πληροφοριών, για τον οποίο έχει εκδοθεί από την Δ.Ο.Υ. η με αρ./2014 εντολή τακτικού ελέγχου για την χρήση 2008, ο οποίος όμως εκκρεμεί και δεν έχει αποφανθεί περί της εικονικότητας (μερικής ή ολικής) του επίμαχου εκδοθέντος Τιμολογίου Τεχνικών Έργων/2008,** η οποία είναι δυνατόν να προκύψει μετά την εξέταση πρόσθετων από τα κριθέντα με την προσβαλλόμενη αποδεικτικών στοιχείων, όπως η απασχόληση κατάλληλου εργατικού προσωπικού τον χρόνο εκτέλεσης του έργου, τις καρτέλες του Ι.Κ.Α., αγορές υλικών κλπ **καθώς και μετά την εξέταση εάν, αντί της αποδοθείσας εικονικότητας, υποκρύπτονται άλλες παραβάσεις όπως η μη λήψη στοιχείων** (από άλλες επιχειρήσεις και όχι απαραίτητα από την επιχείρηση «.....» για αποκτηθέντα υλικά και αμοιβές υπεργολάβων από την «.....» κ.α. όπως άλλωστε δέχεται και η Δ.Ο.Υ. στην σελίδα 7 των απόψεών της αναφέροντας ως πιθανή αιτία της έκδοσης των στοιχείων «την κάλυψη πραγματικών συναλλαγών για τις οποίες δεν ελήφθησαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία...». Ακόμα, από τα στοιχεία που παραθέτει ο έλεγχος, δεν προκύπτει χωρίς περαιτέρω έλεγχο ότι η «.....» είναι επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη έτσι ώστε να τεκμαίρεται η εικονικότητα των στοιχείων που αυτή εξέδωσε και η ευθύνη της λήπτριας και προσφεύγουσας (ΣτΕ 116/2013). Ακόμα από τα στοιχεία που κατέθεσε η προσφεύγουσα και συγκεκριμένα: α) από τα εντάλματα πληρωμής επιταγών Νο/2008 των επιταγών στον προμηθευτή «.....» όπου φαίνεται παράδοση δύο επιταγών της με αρ./2009 αξίας 5000,00€ και/2009 αξίας 13.000,00€ οι οποίες βάσει της από βεβαίωσης της εξοφλήθηκαν μέσω ΔΗΣΕ στις , β) από την Απόδειξη Μεταβίβασης Επιταγών με αρ./2008 προς την «.....» από την οποία φαίνεται παράδοση δύο επιταγών της , η με αρ./2009 αξίας 10.000,00€ η οποία βάσει της από βεβαίωσης της εξοφλήθηκε μέσω ΔΗΣΕ στις , και η με αρ./2009 αξίας 10.000,00€ η οποία δεν πληρώθηκε και βάσει της με αρ./09 απόφασης του διατάχθηκε η πληρωμή της, γ) από την Απόδειξη Μεταβίβασης Επιταγών με αρ./2008 προς την «.....» από την οποία φαίνεται παράδοση δύο επιταγών της με αρ. με ημερομηνία αξίας 10000,00€ και η με αρ. με ημερομηνία αξίας 10.000,00€, δ) από την με αρ. επιταγή

της αξίας 13.000,00€ για την οποία εκδόθηκε η με αρ...../2009 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία διατάσσεται η πληρωμή της και ε) από την με αρ. /2009 επιταγή αξίας 10.000,00€ για την οποία εκδόθηκε η με αρ...../2009 απόφαση του Ειρηνοδικείου με την οποία διατάσσεται η πληρωμή της, συνεπώς εμφανίζονται συναλλαγές μεταξύ των δύο επιχειρήσεων σημαντικής αξίας οι οποίες δεν εξετάστηκε αρκούντως τι αυτές αφορούν. Επιπλέον οι επιταγές αυτές στο βαθμό που δεν αντικατέστησε η μία την άλλη και ιδίως οι εξοφλημένες χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης, ενώ πρέπει σε περίπτωση που τα τιμολόγια κριθούν ως εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, να τεκμηριωθεί επαρκώς ο λόγος των συγκεκριμένων πληρωμών, διότι στην παρούσα εμφανίζεται οι πληρωμές να υπερβαίνουν σημαντικά το κριθέν από την φορολογική αρχή ως πραγματικό μέρος των 6.465,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1228,35€ εκ της συναλλαγής με το Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων με αρ. /2008 καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9500,00€.

Στην συνέχεια των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας έστειλε στην Δ.Ο.Υ. το με Α.Π. ΔΕΔ ΕΜΠ/2015 αίτημα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί εάν α) Από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, εάν προκύπτει άλλο τιμολόγιο για αγορά και τοποθέτηση γυψοσανίδων στο «.....», και εάν ναι, από ποια επιχείρηση και για πόσα τετραγωνικά μέτρα.

β) Εάν η επιχείρηση «.....» προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις να είχε άλλες συναλλαγές με την προσφεύγουσα κατά τα έτη 2009 και τα δύο προηγούμενα, και εφόσον υπάρχουν να μας γνωρίσουν τις αντίστοιχες αξίες των τιμολογίων.

γ) Από ποια έκθεση ελέγχου προκύπτουν οι διαπιστώσεις περί καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 καθώς και απόδοσης (ή βεβαίωσης) του αναλογούντος Φ.Π.Α. της διαφοράς μεταξύ του ληφθέντος Τιμολογίου Τεχνικών Έργων /2008 από την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.500,00€ και του εκδοθέντος τιμολογίου /2008 σειρά προς την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11400,00€, καθώς και αντίγραφο αυτής.

Η αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. στο με Α.Π. /2015 απαντητικό δελτίο (ΔΕΔ ΕΜΠ-2015) μας απάντησε ότι από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης «.....» για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2008-31/12/2008, εκτός από το με αρ. /2008 τιμολόγιο για την πώληση 2000τμ γυψοσανίδας, με εκδότη την προσφεύγουσα, έχει λάβει και έχει καταχωρήσει και το με αρ. /2008 ΔΑΤ με εκδότη την επιχείρηση με έδρα την και ΑΦΜ για την πώληση 1500τμ γυψοσανίδας καθαρής αξίας 22500,00€ πλέον ΦΠΑ 4.275,00€. Επίσης από την από έκθεση του επιβλέποντος μηχανικού αναφέρεται ότι η συνολική επιφάνεια γυψοσανίδας που χρησιμοποιήθηκε για την κατασκευή του «.....» υπερβαίνει τα 4240,00τμ, ενώ από έρευνα που έγινε μέσω του πληροφοριακού συστήματος συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών της ΓΓΠΣ για τις διαχειριστικές περιόδους 2006,2007 και 2009 δεν προκύπτει καμία συναλλαγή μεταξύ της «.....» και της προσφεύγουσας. Επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για τους μήνες 11^ο και 12^ο του 2008 εκδόθηκε η με αρ. /2009 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και καταλογίστηκε ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. με την με αρ. /2009 προσωρινή πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. η οποία εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού Στο απαντητικό δελτίο επισημαίνεται ότι η ανωτέρω

έκθεση συντάχθηκε πριν από το με Α.Π./2009 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. με το οποίο ζητήθηκε η διερεύνηση των συναλλαγών με τα με αρ./2008 και/2008 τιμολόγια πώλησης αγαθών με εκδότρια την προσφεύγουσα και λήπτρια την επιχείρηση «.....» καθώς και ότι επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε βιβλία για την διαχειριστική περίοδο 01-1-2008/31-12-2008 ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. (αξιοποίησε) έλαβε υπόψη τα δεδομένα του συγκεκριμένου ελέγχου ως προς την καταχώρηση των στοιχείων στα βιβλία από τον συγκεκριμένο καταλογισμό Φ.Π.Α. Ακόμα αναφέρει, ότι **στον καταλογισμό του Φ.Π.Α. των μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2008 συμπεριλαμβάνεται και ο Φ.Π.Α. των ανωτέρω παραστατικών.**

Από τα παραπάνω ακόμα προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ., αφενός δεν είχε στα διάθεσή της την έκθεση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο της εκδότριας «.....», αφετέρου, δεν αξιολόγησε επαρκώς την τεχνική έκθεση του πολιτικού μηχανικού ο οποίος εξέτασε το «.....» και διαπίστωσε ότι η συνολική ποσότητα γυψοσανίδων που χρησιμοποιήθηκε υπερβαίνει τα 4240τμ, μείον το πωληθέν μέρος των 1500τμ από την επιχείρηση, προκύπτει υπόλοιπο 2740τμ, το οποίο καίτοι δεν αποδεικνύει ότι η κατασκευάστρια του έργου ήταν η προσφεύγουσα (και κατ' επέκταση πιθανόν η υπεργολάβος «.....») όμως δεν αποδεικνύεται από την φορολογική αρχή ως όφειλε βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013 και το αντίθετο, ενώ δεν αξιολογήθηκε ειδικά το γεγονός ότι τουλάχιστον το Τ...../2008 σειρά προς στην επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11400,00€ έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, συμπεριλήφθη στα βιβλία της και καταλογίστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. από την τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΣΤΕ 4107/2000), για το οποίο εκδόθηκε η με αρ./2009 τραπεζική επιταγή αξίας 71.400€ για την οποία προσκομίστηκε στην Δ.Ο.Υ. βεβαίωση από την προσφεύγουσα της τραπεζής ότι η επιταγή εισπράχθηκε (βλ. σελ 5 έκθεσης ελέγχου), **(ΣΤΕ1217/1995, ΕΦ ΑΘ. 704/2000 σε θέματα 248, 250 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Σταματόπουλος Αθήνα 2005), χωρίς εντούτοις να υπάρχει αντίστοιχη εγγραφή στην καρτέλα του πελάτη στα βιβλία της προσφεύγουσας, χωρίς να προκύπτει ποιος εισέπραξε την επιταγή, ενώ αντιστοίχως εμφανίζεται για τις πωλήσεις της προσφεύγουσας προς τον να έχουν παραληφθεί άλλες επιταγές αξίας 29.960,35€ στις και αξίας 28.000,00€ στις**

Επειδή πλέον όμως των ανωτέρω, η προσφεύγουσα είχε δηλώσει τα επίμαχα στοιχεία όπως είχε υποχρέωση στις αντίστοιχες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ. 186/1992 της χρήσης 2008, κατά συνέπεια δεν προκύπτει καμία πρόθεση απόκρυψης των επίμαχων συναλλαγών, στοιχεία που έπρεπε επίσης να συνεκτιμηθούν από την Δ.Ο.Υ.

Περαιτέρω επειδή η έλλειψη συμβάσεων μεταξύ των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και η μη συνάφεια του δηλωθέντος αντικειμένου με το εμφανιζόμενο στο εκδοθέν Τιμολόγιο/2008 συνιστά άλλες παραβάσεις και ενδείξεις – ελλείψεις τεκμηρίωσης των συναλλαγών και του ύψους των, πλην όμως δεν συνιστούν από μόνες τους αποδείξεις περί της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας ενός τιμολογίου **διενεργείται καταρχήν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της εκδότριας επιχείρησης (επί φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτών επιχειρήσεων) που είναι και καθ' ύλη και κατά τόπου αρμόδια για τον έλεγχο** και εν προκειμένω για το Τιμολόγιο Τεχνικών

Έργων/2008 εκδοθέν από την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.500,00€ από την Δ.Ο.Υ. και εν συνεχεία διενεργείται έλεγχος και καταλογίζονται παραβάσεις στην λήπτρια (εφόσον προκύψουν).

Κατά συνέπεια η κρίση περί της εικονικότητας καθώς και του ύψους αυτής του εκδοθέντος προς την προσφεύγουσα Τιμολογίου Τεχνικών Έργων/2008 από την επιχείρηση «.....» και κατ' επέκταση του εκδοθέντος Τ...../2008 σειρά προς την επιχείρηση «.....» προκύπτει πλημμελώς αιτιολογημένη, και εκδόθηκε κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της προ του καταλογισμού του στην προσφεύγουσα, σύνταξης έκθεσης ελέγχου σε βάρος της εκδότριας επιχείρησης «.....» και συνεπεία αυτού η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί. Περαιτέρω όμως, στην συνέχεια ολοκλήρωσης του έλεγχου της Δ.Ο.Υ. στην επιχείρηση «.....» και σε συνδυασμό με την εξέταση των υπολοίπων στοιχείων (επιταγών κλπ), πρέπει μετά τα στοιχεία αυτά να ελεγχθούν ως προς την εικονικότητα και οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....».

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας «.....» και να ΑΚΥΡΩΘΕΙ για λόγους τυπικής πλημμέλειας η προσβαλλόμενη Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ./2014 προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).