



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 27/04/2018

Αριθμός απόφασης: **851**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης, με κύρια δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες για μη οικιστικά κτίρια, η οποία προέβη σε διακοπή εργασιών κατά την 27/12/2016 και διεύθυνση έδρας στην, επί της οδού ... αρ ... - Τ.Κ. ... κατά της με αριθμό .../...-...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-...-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από ...-...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας 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' αριθμ. .../...-...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 13.300,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 15.960,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 29.260,00 €, λόγω της λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στη χρήση 2008 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. .../...-...-2015 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.) ΠΔ Κεντρ. και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, με συνημμένη την από .../.../2014 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ ,η οποία εστάλη προς την Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2008 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για εικονικές συναλλαγές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Στην συνταχθείσα πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης διαπιστώθηκε, ότι η επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. η οποία είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, εξέδωσε στην υπό κρίση χρήση ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για εικονικές συναλλαγές, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, προς την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση.

Συγκεκριμένα, στα πλαίσια του επανελέγχου διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2008 έως 31/12/2008

Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.), τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της ανώνυμης εταιρίας «.....», με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον ΦΠΑ 13.300,00 €, ως ακολούθως:

α/α	Είδος φορολογικού στοιχείου	Αριθμός & Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α. 19%	Συνολικό Ποσό
1	Τ.Π.Υ.	.../...-...-2008	70.000,00	13.300,00	83.300,00

Για την ως άνω διαπιστωθείσα παράβαση εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../...-...-2015 ΑΕΠ από τη Δ.Ο.Υ. και καταλογίστηκε το αντίστοιχο πρόστιμο του ΚΒΣ.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/....- ...-**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ την επίδικη χρήση είναι μη νόμιμη και αβάσιμη διότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε η προσφεύγουσα είναι καθ' όλα νόμιμο και ουδόλως εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη και αφορά πραγματική συναλλαγή που έλαβε χώρα μεταξύ τους. Κατά τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Εξ άλλου, στην τελευταία ως άνω περίπτωση, αν δηλαδή η αποδιδόμενη σε ορισμένο τιμολόγιο εικονικότητα συνίσταται στο ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή, όχι όμως με το πρόσωπο που εμφανίζεται ως εκδότης του τιμολογίου, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος, ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων, στην περίπτωση δε αυτή στοιχειοθετείται, κατ' αρχήν, παράβαση για τον επιτηδευματία που αποδέχεται τέτοιο τιμολόγιο, εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Και στην εν λόγω περίπτωση όμως, η φορολογική αρχή, η οποία, κατά τα προεκτεθέντα, έχει το βάρος της αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της κατά τ' ανωτέρω ανυπαρξίας (ή της έλλειψης δηλώσεως έναρξεως επιτηδεύματος και θεωρήσεως στοιχείων) του φερόμενου ως εκδότη των τιμολογίων (βλ. αντί πολλών ΣτΕ 1553/2003, ΣτΕ 2445/2002, κ.α.). Εν προκειμένω από κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν προέκυψε καταρχήν ότι η εκδóτρια εταιρία ήταν ανύπαρκτο φορολογικά πρόσωπο και σε κανένα σημείο άλλωστε της από ...-...-2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. δεν χαρακτηρίζεται ως τέτοια. Επίσης από κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν προέκυψε

ότι η ως άνω εταιρία ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Αντίθετα κατά το επίδικο χρονικό διάστημα η ως άνω εταιρία ήταν εμπορικά ενεργή, αναλάμβανε όπως πληροφορήθηκε αρκετά έργα, ενώ και από το έγγραφο αποτελεσμάτων αναζήτησης δημοσιευμάτων του Εθνικού Τυπογραφείου, που προσκομίζει και επικαλείται η προσφεύγουσα, (βλ. Σχετ. 10), καθώς και από τα αντίστοιχα Φ.Ε.Κ. (βλ. Σχετ. 11, 12, 13, 14 και 15), προκύπτει ότι η εν λόγω ανώνυμη εταιρία, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα προέβαινε σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες δημοσιότητας που αφορούσαν την εμπορική της υπόσταση, όπως σε τροποποιήσεις του καταστατικού της, σε δημοσίευση αυτών, σε σύγκληση της Γενικής Συνέλευσής της, σε εκλογή νέων Δ.Σ. και συγκρότηση αυτών σε σώμα, σε δημοσιεύσεις των ισολογισμών κ.λ.π., ενέργειες που οπωσδήποτε και μετά βεβαιότητας δεν θα έκανε αν πράγματι επρόκειτο για ανύπαρκτο - εικονικό νομικό πρόσωπο. Ως προς το γεγονός ότι η εκδότρια εταιρία δεν απασχόλησε προσωπικό για το υπό κρίση έτος, η προσφεύγουσα, ως ανάδοχος του εν λόγω έργου, ήταν υποχρεωμένη να εκτελέσει το έργο, αυτήν αναγνώριζε ο Δήμος ως υπόχρεη εκτέλεσης αυτού και σ' αυτή θα κατέβαλε το ποσό του προϋπολογισμού μετά την περάτωση των εργασιών, στο οποίο περιλαμβάνονταν τόσο το αναλογούν σ' αυτήν κέρδος, όσο και η δαπάνη εκτέλεσης. Ως εκ τούτου, εκ των πραγμάτων δεν ήταν δυνατόν να φαίνεται ως εργοδότρια εταιρία η ως άνω ανώνυμη εταιρία, με την οποία είχε συνάψει σύμβαση υπεργολαβίας (βλ. σχετικά έγγραφα). Άλλωστε και οι αρμόδιοι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας δεν αμφισβητούν (και δεν μπορούν άλλωστε να αμφισβητήσουν) την εκτέλεση των εργασιών, διότι όπως παραδέχονται αυτό δεν θα αποπερατώνονταν αν δεν εκτελούνταν οι αναληφθείσες από την ως άνω ανώνυμη εταιρία εργασίες, απλώς αμφισβητούν το πρόσωπο που εκτέλεσε τις εργασίες και «συμπεραίνουν» ότι δεν εκτελέσθηκε από την ίδια. Αν το έργο εκτελέσθηκε από πρόσωπα που δεν είχαν σχέση με την εκδότρια εταιρία (ήτοι π.χ. από εργάτες που ελάμβαναν εντολές από άλλο πρόσωπο - εργοδότη και όχι από την υπεργολάβο εταιρία), όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία ...-...-2014 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να το γνωρίζει, διότι ως ανάδοχος του έργου, καθ' όλο το χρονικό διάστημα εκτέλεσης των αναληφθέντων από την ως άνω ανώνυμη εταιρία εργασιών, τελούσε σε καλή πίστη ότι οι εργάτες που απασχολούνταν στο χώρο του εργοταξίου τελούσαν σε νομική εξάρτηση με την υπεργολάβο ανώνυμη εταιρία, διότι πολύ απλά αυτό δηλώθηκε από τους ίδιους. Το επιβαλλόμενο πρόστιμο, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα παντελώς άδικα. Άλλωστε και η εξόφληση του τιμολογίου μέσω Τραπέζης (συγκεκριμένα με τραπεζική επιταγή εκδόσεώς της σε διαταγή της υπεργολάβου ανώνυμης εταιρίας - βλ. το προσκομιζόμενο με επίκληση αντίγραφο αυτής) αποτελεί τεκμήριο της καλοπιστίας της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, γεγονός που παντελώς παρέβλεψε η αρμόδια αρχή που προέβη στον σχετικό έλεγχο. Σχετική είναι και η υπ' αριθ.170/2014 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ

(βλ. Σχετ. 20), που κοινοποιήθηκε στις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπ. Οικ. με την με αριθμό ΠΟΛ 1071/31-3-2015, με την οποία έγινε δεκτό, ότι ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη όχι μόνο δεν ευθύνεται για τη λήψη του φορολογικού στοιχείου, αλλά δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.

Ως προς τον ως άνω προβαλλόμενο λόγο περί του ότι οι διενεργηθείσες συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση είναι πραγματικές και περί καλοπιστίας της προσφεύγουσας

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 τόσον ο εκδότης, όσον 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ 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. 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 πραγματοποιήσεώς 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 ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, την οποία και επικαλείται η προσφεύγουσα, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, συνεπώς δε τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω, εφόσον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εξετάζεται η φορολογία ΦΠΑ και όχι η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1097/2016** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι: «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) **το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,**

γ) **το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1δ άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο

υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).... δ) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν **υπάρχει** άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., [...].».

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 εκπτώσεις 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. **1033983/272/0015/9.8.2006** 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-Η'18-07-2000** 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 υπερβολάβοι), 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 υπερβολάβο, 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 υπερβολαβία στο πλαίσιο των διαδικασιών ανάθεσης δημοσίων συμβάσεων στην Οδηγία 2004/18(Άρθρο 25 της Οδηγίας 2004/18 “Υπερβολαβίες”). Στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις της Οδηγίας 2004/18 ενσωματώθηκαν με το Π.Δ. 60/2007.

Ειδικότερες και αναλυτικότερες προβλέψεις για την υπερβολαβία, καθώς και τις συνέπειες από την έγκριση υπερβολάβου 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 (Υπερβολαβία), ο υπερβολάβος 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 υπερβολάβος έχει τα αντίστοιχα προσόντα για την εκτέλεση του έργου που αναλαμβάνει και ανήκει σε τάξη και κατηγορία έργου, αντίστοιχη με το ποσό της σύμβασης Υπερβολαβίας 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από .../.../2017 οικεία Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., όσο και η από .../.../2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ΣΔΟΕ Κεντρ. Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του επίδικου τιμολογίου και τη συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί του ότι η εκδότρια εταιρία του ως άνω επίμαχου τιμολογίου ήταν «φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση», τόσο από την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρ. Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης, όσο και από την από ...-...-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ... ως προς την εκδότρια επιχείρηση, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Η εκδότρια επιχείρηση «.....» –ΑΦΜ δεν ανευρέθη στην δηλωθείσα έδρα της, στον, αλλά ούτε και στην όπου και αναζητήθηκε.
- Ο πρόεδρος του ΔΣ και Διευθύνοντας Σύμβουλος της εκδότριας επιχείρησης δεν ανταποκρίθηκε στις τέσσερις προσκλήσεις που του κοινοποιήθηκαν από τον έλεγχο, για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης. Επιπροσθέτως, το ΣΔΟΕ Κεντρ. Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης προσπάθησε να έλθει σε επαφή με άλλα μέλη του ΔΣ της εκδότριας όπως περιγράφεται αναλυτικά στην από .../.../2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου.

- 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 πέραν του βοηθού λογιστή δεν απασχόλησε άλλο άτομο, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. .../...-...-2014 έγγραφο του ΙΚΑ-Παράρτημα και ως εκ τούτου δεν ήταν σε θέση να προσφέρει καμία υπηρεσία από αυτές, για τις οποίες συστάθηκε.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανευρέθη στην δηλωθείσα διεύθυνση όπου και αναζητήθηκε.
- Δεν ανευρέθη ο νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω επιχείρησης, ο οποίος ήταν δηλωμένος στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ ..., αλλά ούτε και οι διατελέσαντες Δ/ντες Σύμβουλοι κατά την χρήση 2008.
- Επίσης η Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε ηλεκτρονικά την αριθ πρωτ/...-...-2016 πρόσκληση ελέγχου και στις δηλωθείσες ηλεκτρονικές διευθύνσεις στους ακόλουθους: α) (Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος), β) (Δ/νων Σύμβουλος) και γ) (Δ/νων Σύμβουλος).
- Η εκδότρια δεν προσκόμισε κανένα φορολογικό στοιχείο στον έλεγχο αν και της ζητήθηκαν επανειλημμένα.
- Υπήρξε αμφισβήτηση σχέσης από μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου και συγκεκριμένα από την, η οποία με την υπ' αριθ. πρωτ./2011 έγγραφη επιστολή δήλωσε ότι δεν γνωρίζει την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και τον πρόεδρο του ΔΣ και Διευθύνοντα Σύμβουλο,
- Η εκδότρια εξέδωσε δύο φορολογικά στοιχεία αξίας 100.000,00€ προς την επιχείρηση «.....», η οποία ούτε τα καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, ούτε τα συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις για το διαχειριστικό έτος 2008.
- Έχει εκδώσει το υπ αριθ .../2008 Τ.Π.Υ προς την επιχείρηση του «Μ..... Χ...», ο οποίος, όπως προκύπτει από την κατάθεση που έδωσε στους υπαλλήλους του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, είχε παντελή άγνοια περί της εκδότριας επιχείρησης, τους υπευθύνους αυτής αλλά και το είδος των υπηρεσιών που παρείχε η εκδότρια. Η ως άνω επιχείρηση βαρύνεται επίσης με παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και στο παρελθόν.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν εμφανίζει καμιά δαπάνη στην περιοχή της όπως θα ήταν φυσικό εάν πραγματοποιούσε τις εργασίες που ασαφώς αναγράφονται στο υπ' αριθ. ΤΠΥ .../2008.
- Υπέβαλε ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 για το υπό κρίση έτος.
- Εκδόθηκε για την εκδότρια η υπ' αριθμ .../...-...-2015 ΑΕΠ ΚΒΣ για τη μη διαφύλαξη των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων της και η υπ' αριθμ .../...-...-2016 ΑΕΠ ΚΒΣ για έκδοση

εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για την υπό κρίση χρήση, από τη Δ.Ο.Υ.

Από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και από τα σχετικά έγγραφα που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα ανέλαβε με την υπ' αριθ. πρωτ./...-...-2007 σύμβαση κατασκευής έργου, που συνήψε με τον Δήμο ως ανάδοχος εργολάβος κατασκευάστρια εταιρία την «.....».
- Μεταξύ των υπερβολών που συμβλήθηκε, βάσει της ως άνω σύμβασης και του με αριθ. καταχώρησης/...-...-2007 ιδιωτικού συμφωνητικού της Δ.Ο.Υ. ήταν και ο Πολιτικός Μηχανικός «.....» με ΑΦΜ Με το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό, του ανατέθηκε από την προσφεύγουσα ανάδοχο εταιρία, η προμήθεια και πλήρης κατασκευή του 50% του αντικειμένου που αναλογεί στην ανωτέρω σύμβαση, δηλαδή από τις εργασίες οικοδομικών και οδοποιίας και 25% των υδραυλικών. Με την ως άνω σύμβαση ορίστηκαν επίσης οι τιμές των εργασιών και η αμοιβή του υπερβολάβου, οι επιμετρήσεις που θα συντάσσονται στο τέλος κάθε μήνα ως προς τις εκτελεσθείσες εργασίες και το ποσό της παρακράτησης 3% του φόρου εργολάβων του Άρθρου 55 παρ. ιβ' του Ν. 2238/1994. Επίσης ορίστηκαν οι δαπάνες που επιβάρυναν τον υπερβολάβο, ήτοι όλες οι δαπάνες μισθοδοσίας, αποδοχές, αποζημιώσεις υπέρ του εργατοτεχνικού προσωπικού, εργοδοτικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ και των λοιπών ασφαλιστικών οργανισμών, οι δαπάνες των μέτρων ασφαλείας για το προσωπικό και έναντι τρίτων, οι δαπάνες για την πληρωμή μισθωμάτων μηχανημάτων αυτοκινήτων ή άλλων τεχνικών μέσων κ.λ.π. και τα αρμόδια δικαστήρια για την επίλυση των διαφορών μεταξύ των συμβαλλομένων. Ο ΦΠΑ των εκδιδόμενων τιμολογίων θα επιβάρυνε την ανάδοχο-εργοδότη εταιρία.
- Το ιδιωτικό συμφωνητικό υπερβολαβίας της παρ 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, με την εκδότρια του επίμαχου, εικονικού ως προς το πρόσωπο στοιχείου, με ημερομηνία σύνταξης την/..../2008 και αριθμό καταχώρησης ..., το οποίο εκδόθηκε σε αντικατάσταση του υπ' αριθ. καταχ./...-...-2007 ιδιωτικού συμφωνητικού κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, **κατατέθηκε στη φορολογική αρχή εκπρόθεσμα**, ήτοι κατά την 29/01/2009, ενώ βάσει της 1065606/7222/ΔΕ-Β/18-7-2000 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 951), έπρεπε να κατατεθεί έως και την 20/01/2009. Σε αντίθεση με το με αριθ. καταχ./...-...-2007 ιδιωτικό συμφωνητικό, ορίζεται μόνο ότι με το παρόν συμφωνητικό η προσφεύγουσα αναθέτει στη δεύτερη των συμβαλλομένων υπερβολάβο εργασίες της ανάπτυξης και διαμόρφωσης του παραπάνω έργου, αντί του ποσού των 70.000,00 € συν ΦΠΑ. Με το ως άνω συμφωνητικό δεν καθορίζεται τίποτε περαιτέρω.

- Το επίμαχο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε η εκδότρια κατά την .../.../2008, προς την προσφεύγουσα εταιρία **ούτε προσδιορίζει το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών με αναλυτική περιγραφή, ούτε περιγράφει συνοπτικά τις εν λόγω παρασχεθείσες υπηρεσίες παραπέμποντας σε σύμβαση έργου**, όπου καθορίζονται οι λεπτομέρειες της σύμβασης, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση.
- Η εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου έλαβε χώρα μέσω τραπεζικής επιταγής, εκδόσεως της προσφεύγουσας, σε διαταγή της υπεργολάβου ανώνυμης εταιρίας. Δεν προσκομίστηκαν περαιτέρω στοιχεία, ώστε να προκύπτει η ανάληψη του ποσού της ως άνω επιταγής από την εκδότρια.
- Από τις συνδυασμένες διατάξεις του Αστικού Κώδικα και των αποφάσεων του ΣΤΕ, βάσει των οποίων καθορίζεται η έννοια της «υπεργολαβίας» προκύπτει ότι στην υπεργολαβία ο υπεργολάβος αναλαμβάνει την κατασκευή του μέρους του έργου που του ανατέθηκε έναντι ορισμένης αμοιβής χρησιμοποιώντας εργάτες μισθοδοτούμενους και αμειβόμενους από τον υπεργολάβο, γεγονός που ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, επικαλούμενη το υπ' αριθ. καταχ. .../...-...-2007 ιδιωτικό συμφωνητικό, στο οποίο και ρητά ορίζεται.

Επειδή, το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο **δεν εκδόθηκε από συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο**, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο να διέθετε κατά τον κρίσιμο χρόνο τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη ως άνω συναλλαγή, και το επίμαχο τιμολόγιο δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992, ώστε η προσφεύγουσα να επικαλείται «καλή πίστη» σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ.1097/2016 και να της παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών για το ως άνω Τ.Π.Υ., σύμφωνα με την παρ 1δ' του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε

κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./....-...-**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-

31/12/2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. .../...-...-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008:

Διαφορά φόρου: **13.300,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	15.960,00€	6.650,00€	5.048,68€	11.698,68 €	11.698,68 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης και την **τροποποίηση της υπ' αριθμ. .../...-...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΠΑ:

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	13.300,00	13.300,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	15.960,00	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		6.650,00
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		5.048,68
Σύνολο φόρου για καταβολή	29.260,00	24.998,68 €

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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.