



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 04/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2274

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ:, κατοίκου, Ηράκλειο Κρήτης, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων :

α) της με αριθμό/2017 (ΤΑΧΙΣ:/2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01–31/12/2011, και

β) της με αριθμό/2017 (ΤΑΧΙΣ:/2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 του ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω στην παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ήτοι :

α) της από 04/12/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου,,, και και β) της από 15/12/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 του ν.4472/2017), της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.....

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

α) Με τη με αριθμό/2017 (TAXIS:/2017) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01–31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.880,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του ν.4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§5 περ. β', 12§§9, 10 & 11, 18§§2&9 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του ν. 2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη και χρήση από τον προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών), εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 7.200,00 € πλέον ΦΠΑ 1.656,00 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της από 04/12/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου,,, και, που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου.

β) Με τη με αριθμό/2017 (TAXIS:/2017) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 του ν.4472/17 2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01–31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 828,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 του ν.4472/2017, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 30 & 32 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Η παράβαση αφορά σε διενέργεια έκπτωσης φόρου εισροών από τον προσφεύγοντα με βάση ένα (1) ληφθέν εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο

Παροχής Υπηρεσιών), εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 7.200,00 € πλέον ΦΠΑ 1.656,00 € .

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της από 15/12/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/97), της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,, που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., συνεπεία της από 04/12/2017 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α., των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου,, και

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο δεν είναι εικονικό αλλά απεικονίζει υπαρκτή συναλλαγή και σε κάθε περίπτωση ήταν καλόπιστος λήπτης του εν λόγω τιμολογίου.
- Οι εργασίες στις οποίες αφορά το επίμαχο τιμολόγιο πραγματοποιήθηκαν από τετραμελές συνεργείο που εμφανίστηκε στο κατάστημα του και δήλωσε ότι συνεργάζεται με τον εκδότη του επίμαχου τιμολογίου,, κατέβαλε δε τμηματικά το ποσό των 8.855,00 ευρώ ως αμοιβή για την εργασία που παρείχαν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....»*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 § 9 του ΠΔ 186/92: *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 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.

Περαιτέρω, **επειδή** όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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, σύμφωνα με την από 04.12.2017 οικεία έκθεση ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου,, και, κατόπιν της με αριθμ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω υπηρεσίας, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση που διατηρούσε ο προσφεύγων, στην οδό, στη, Ηρακλείου Κρήτης, με αντικείμενο δραστηριότητας, υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο - ταβέρνα, συνεπεία του με αριθμ./2016 Πληροφοριακού Δελτίου της ίδιας ως άνω υπηρεσίας.

Ο έλεγχος αυτός επικεντρώθηκε στη διερεύνηση συγκεκριμένων συναλλαγών του ελεγχόμενου, με τον, Α.Φ.Μ. :, μετά τη διαπίστωση από προγενέστερο έλεγχο της επιχείρησης του, ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στις χρήσεις 2007 έως 2011, είναι εικονικά.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αριθ./20-1-2011) εκδόσεως της επιχείρησης, Α.Φ.Μ.: καθαρής αξίας 7.200,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.656,00 ευρώ.

Επειδή, για την κρίση της εικονικότητας του ως άνω φορολογικού στοιχείου ο έλεγχος έλαβε υπόψη τους λόγους που αναλυτικότερα και εμπειριστατωμένα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του εκδότη, η οποία αναφέρεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 04.12.2017 οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου.

Συνοπτικά στην εν λόγω έκθεση για την ατομική επιχείρηση του εκδότη αναφέρεται ότι:

«Ύστερα από όλα όσα προαναφέραμε η ατομική επιχείρηση είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά και επαγγελματικά για το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα καθόσον όχι μόνο δεν δραστηριοποιήθηκε ο ίδιος στις ελεγχόμενες χρήσεις, σύμφωνα με την ομολογία του στην έγκλισή του, αλλά και:

1. Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εμφανίζεται να εκτελεί έργα μετά υλικών τα οποία ουδέποτε έχει αγοράσει .

2. Από την καρτέλα θεώρησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΘΕΩΡΗΣΗ Δελτίων Αποστολής για την μεταφορά υλικών στους χώρους εκτέλεσης των έργων. Στα σώματα των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών που κατέσχεσε η υπηρεσία μας από τους λήπτες, δεν αναφέρεται

σε κανένα ότι συνοδεύεται με αντίστοιχο Δελτίο Αποστολής των υλικών. Επίσης, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS υποσύστημα αυτοκίνητα, εμφανίζεται την προς έρευνα περίοδο να μην έχει στην κατοχή του φορτηγό όχημα για την μεταφορά των υλικών.

3. Ουδέποτε φαίνεται να απασχόλησε οποιοδήποτε προσωπικό.

4. Ουδέποτε διέθετε αποθηκευτικό χώρο για εμπορεύματα ή πρώτες ύλες.

5. Ουδέποτε διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, έτσι ώστε να είχε τη δυνατότητα να κατασκευάσει τα έργα ή να εκτελέσει τις εργασίες όπως περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

6. Ουδέποτε σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS διενήργησε ενδοκοινοτικές συναλλαγές και ουδέποτε σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών, αγόρασε υλικά για να χρησιμοποιηθούν σε εργασίες οι οποίες περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Μάλιστα για την εξεταζόμενη περίοδο 2007-2011 είχε αγορές αξίας 5.774,24 και εξέδωσε φορ. στοιχεία αξίας 221.944,00 € πράγμα ασυμβίβαστο και εξωπραγματικό.

7. Ουδέποτε φαίνεται να χρησιμοποίησε Υπεργολάβο για τις εργασίες και τις κατασκευές που περιγράφουν τα φερόμενα ως εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία. Επίσης ο ίδιος δεν είχε γνώσεις για ηλεκτρολογικές εργασίες, όπως τις περιγράφουν ορισμένα από τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

8. Όπως προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2006 εμφανίζεται να δηλώνει ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα 45.525,50 € ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) που έχουν υποβάλλει τρίτοι εμφανίζεται να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία συνολικού καθαρού ποσού 192.850,00 €.

Όπως αναλυτικά παραθέτουμε παραπάνω προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει υπηρεσίες με ή ανευ υλικών ή να πραγματοποιεί κατασκευές όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε,. Επομένως όλα τα φορολογικά στοιχεία που φαίνεται να εξέδωσε είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, μάλιστα φρόντιζαν εκδότης και λήπτες οι αξίες των επί μέρους φορολογικών στοιχείων να είναι κάτω των 15. 000,00 €, ώστε να μην υπόκεινται στον περιορισμό του άρθρου 18§2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Περαιτέρω ο ελεγχόμενος θεωρείται υπεύθυνος για την έκδοση και διακίνηση των παραπάνω φορολογικών στοιχείων, διότι πέρα από τους ισχυρισμούς του στην έγκλησή του, δεν μας προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, π.χ. απόδειξη παραλαβής των βιβλίων και στοιχείων του ή κάποια εξουσιοδότηση για να ενεργεί αντ'αυτού στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου ο λογιστής τον οποίο καταγγέλλει, ή οτιδήποτε άλλο πρόσφορο στοιχείο από το οποίο να φαίνεται ότι αυτός είναι παντελώς αμέτοχος και ότι όλα τα ενήργησε ο λογιστής ή κάποιοι άλλοι, ξεχωριστά ή από κοινού ως υποκρυπτόμενοι στην έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Για τον ανωτέρω εκδότη ο έλεγχος έχει ολοκληρωθεί, έχει συνταχθεί ή Έκθεση ελέγχου για τον καταλογισμό των αντίστοιχων παραβάσεων, έχει αποσταλεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έχει υποβληθεί σχετική μηνυτήρια αναφορά στον Εισαγγελέα Ηρακλείου».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση, ΑΦΜ:, συντάχθηκε η από 04.12.2017 οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, στην οποία σχετικά με το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο αναφέρονται τα παρακάτω :

« **1.** Στο φορολογικό στοιχείο αναγράφεται η ένδειξη «εξοφλήθη τοις μετρητοίς» αν και το στοιχείο αυτό έχει μεγάλη αξία.

2. Δεν μας επεδείχθησαν παραστατικά στοιχεία πληρωμών ή αναλήψεις μεγάλων ποσών κατά τις ημερομηνίες έκδοσης-πληρωμής του επίμαχου φορολογικού στοιχείου από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου.

3. Δεν μας επεδείχθησαν το /α πρόσωπο/α που ήρθε σε επικοινωνία ο ελεγχόμενος, ποιος του παρέδωσε το τιμολόγιο, ποιος εισέπραξε-παρέλαβε τα χρήματα, ποιος του παρείχε τις υπηρεσίες διαμόρφωσης-ανακαίνισης του χώρου, τις υδραυλικές-ηλεκτρολογικές υπηρεσίες και υπηρεσίες τοποθέτησης πλακιδίων.

4. Το φορολογικό στοιχείο είναι Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσίας χωρίς να υπάρχει αντίστοιχο Δελτίο Αποστολής των υλικών. Ο εκδότης δεν έχει θεωρήσει Δελτία Αποστολής και δεν έχει στην κατοχή του φορτηγό όχημα για την μεταφορά των υλικών κατά την υπό κρίση περίοδο. Δεν εμφανίζει να απασχολεί προσωπικό, δεν έχει πάγιο εξοπλισμό και δεν χρησιμοποίησε Υπεργολάβο για τις εργασίες που περιγράφονται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο. Επίσης δεν εμφανίζει να κάνει αγορές υλικών, τα οποία να χρησιμοποιήθηκαν στις εργασίες που υποτίθεται ότι εκτελέστηκαν. Συνεπώς οι εργασίες αυτές δεν έγιναν ποτέ.

5. Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που δηλώθηκαν από άλλες επιχειρήσεις για τη χρήση 2011, δεν εμφανίζεται ο εκδότης να δηλώνεται ως πελάτης από καμία επιχείρηση. Συνεπώς καμία αγορά υλικών, μηχανημάτων, εξοπλισμού, κ.λ.π. δεν έγινε τη χρήση αυτή.

6. Για τις εργασίες ανακαίνισης δεν μας επεδείχθη κανένα συμφωνητικό εργασιών και δεν υπάρχουν επιμετρήσεις. Επιπλέον, στο περιεχόμενο του τιμολογίου δεν προσδιορίζονται τα μέτρα-η επιφάνεια εργασιών, ούτε ο τρόπος προσδιορισμού της τιμής του τιμολογίου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «**1.** Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου », ορίζεται :

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι(20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου 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 εμπεριστατωμένα 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 την από 04.12.2017 οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, για τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος εξέδωσε το αριθμ./05.8.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με ταυτάρια κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, το οποίο επέδωσε στον ελεγχόμενο στις 5.8.2016. Επίσης την 30.9.2016 επιδόθηκε στον ελεγχόμενο ο με αριθμό/2016 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου.

Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση προς ακρόαση και προσκόμισε στον έλεγχο το με αριθμ. πρωτ./2016 υπόμνημα –απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, δηλώνοντας ότι:

Όσον αφορά το με αριθμό/20-01-2011 τιμολόγιο που εκδόθηκε στο όνομά του, από την επιχείρησή του, στα πλαίσια της διαδικασίας μεταφοράς της έδρας της επιχείρησής του έγιναν κάποιες εργασίες ανακαίνισης του κτιρίου..... Οι εργασίες που αφορούσαν τις κτιριακές εγκαταστάσεις (γυψοσανίδες, χρώματα κ.λ.π.) παρασχέθηκαν από τετραμελές συνεργείο που εμφανίστηκε στο κατάστημα τουκαι δήλωσαν ότι λειτουργούν για λογαριασμό του, και σαν αμοιβή για αυτές τους πλήρωσε το ποσό των 8.856,00 ευρώ Μετά από πάροδο διετίας τον ενημέρωσε ο ίδιος ο, που τον επισκέφθηκε στο κατάστημά του ότι το εν λόγω τιμολόγιο εκδόθηκε εν αγνοία του.

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το υπόμνημα του ελεγχόμενου, κατέληξε στις αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου και έκρινε ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της

επιχείρησης, Α.Φ.Μ. :, που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του ο ελεγχόμενος είναι εικονικό και αφορά εικονικές συναλλαγές στο σύνολό του.

Επειδή, εν προκειμένω, για την κρίση της εικονικότητας του ως άνω φορολογικού στοιχείου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τους λόγους που αναλυτικότερα και εμπειριστατωμένα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορά τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 04.12.2017 οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου. Στην εν λόγω έκθεση, παρατίθεται το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων, που τεκμηριώνουν το πόρισμα περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης

Επειδή, ο έλεγχος για να θεμελιώσει την κρίση του για λήψη εικονικού τιμολογίου προέβη σε διαπιστώσεις οι οποίες συνάπτονται κατεξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη του επίδικου τιμολογίου διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό. Ο έλεγχος στηρίχθηκε σε σαφή και αιτιολογημένη κρίση για την εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, περαιτέρω για την κρίση της εικονικότητας του ως άνω φορολογικού στοιχείου ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης και έλαβε υπόψη του τις απόψεις αυτής.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το στάδιο της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του σχετικά με την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής.

Ειδικότερα :

- Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι οι εργασίες ανακαίνισης που έγιναν στην επιχείρησή του, έγιναν από τετραμελές συνεργείο που εμφανίστηκε στο κατάστημά του, χωρίς να προσκομίσει κανένα στοιχείο όσον αφορά την ταυτότητά τους. Δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να υποδηλώνει τη συνεργασία του με τους ανωτέρω (π.χ. συμφωνητικά, κ.λ.π.)
- Ο ελεγχόμενος δεν συναλλάχτηκε με τον σύμφωνα με τα όσα δηλώνει. Άλλωστε ο, ομολογεί ότι δεν συναλλάχθηκε ποτέ με κανένα από τους λήπτες, αφού από 01.01.2017 δεν άσκησε καμία δραστηριότητα. Όμως ο ελεγχόμενος δεν υπέδειξε το/α πρόσωπο/α που ήρθε σε επικοινωνία προκειμένου να του συστήσουν τους ανωτέρω τεχνίτες με τους οποίους συνεργαζόταν ο
- Δεν υπέδειξε αυτόν που του παρέδωσε το τιμολόγιο, ούτε αυτόν στον οποίο κατέβαλε τα χρήματα. Επίσης στο τιμολόγιο αναγράφεται η ένδειξη «εξοφλήθη τοις μετρητοίς», ενώ στην προσφυγή αναφέρεται ότι το ποσό του τιμολογίου καταβλήθηκε τμηματικά.
- Δεν επεδείχθη συμφωνητικό εργασιών που έπρεπε να έχει καταρτιστεί για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας και δεν υπάρχουν επιμετρήσεις για τις εργασίες ανακαίνισης.

- Δεν απέδωσε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκε η φερόμενη ως συντελεσθείσα συναλλαγή.
- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η καλή πίστη αυτού.

Επομένως οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 ν 2859/2000 : «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).....β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 §1 εδάφιο 1^ο & §2 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

«2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 §2 περ. δ του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Στο ΦΠΑ όταν μετά έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικό ποσό φόρου για καταβολή ».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 79 ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2011, ο προσφεύγων, έλαβε το με αριθμό/20.01.2011 Τιμολόγιο Παροχής

Υπηρεσιών εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, Α.Φ.Μ. :, συνολικής καθαρής αξίας 7.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.656,00 €, το οποίο κρίθηκε εικονικό και αφορά εικονικές συναλλαγές στο σύνολό του.

Επειδή, ο προσφεύγων εξέπεσε ΦΠΑ εισροών από το φόρο εκροών με βάση το ως άνω ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο, και βάσει της με αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διενεργήθηκε έλεγχος και συντάχθηκε η από 15/12/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017), της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,, εκδόθηκε δε η προσβαλλόμενη με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, με αριθμό/2017 (TAXIS:/2017) Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017), του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι :

α) στην από 04/12/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, και και

β) στην από 15/12/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν.4472/2017), της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:και την επικύρωση των προσβαλλομένων πράξεων.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011

α) Πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3β' του ν. 4337/2015 ποσού : **2.880,00 €**

(Ήτοι 7.200,00 € X 40%)

β) Πρόστιμο Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/97)

Πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017

ποσού: **828,00 €**

(Ήτοι 1.656,00 € X 50%).

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.