



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 27/05/2019

Αριθμός Απόφασης: 1732

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 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου, Ν. Κορινθίας, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της υπ' αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 27/12/2018 Εκθέσεις: α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και β) Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά κυρίου φόρου ύψους 13.409,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με το άρθ. 49 του Ν. 4509/2017) ύψους 12.577,64 €, ήτοι, συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 25.986,64 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2012.

Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού ύψους 6.704,50 €, ήτοι το 50% του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 79 παρ.1 του ν.4472/2017, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2008.

Οι παραβάσεις λόγω των οποίων εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του προσφεύγοντος έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 58.300,00 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 13.409,00 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 27/12/2018 Εκθέσεων α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και β) Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, που διενεργήθηκαν κατόπιν της υπ. αριθμ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, αφορμή της οποίας αποτέλεσε το υπ' αριθμ./2018 δελτίο πληροφοριών και η επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, βάσει των οποίων καταγγέλλεται ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από την έρευνα που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις

- 1) ΑΦΜ
- 2) ΑΦΜ
- 3) ΑΦΜ
- 4) ΑΦΜ
- 5) ΑΦΜ

Καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από χώρες της ΕΕ και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και τρίτες χώρες χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους

εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορ. στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Με τον τρόπο δημιούργησαν μια πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορ στοιχείων η οποία αρχίζει από τον από τον οποίο ο προσφεύγων έλαβε φορολογικά στοιχεία.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στην οποία παραθέτει και επικαλείται αυτούσιο το κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αναπαιτολόγητη η έκθεση ελέγχου ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών.
2. Οι συναλλαγές με τον εν λόγω εκδότη ήταν πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **6 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία

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....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του **άρθ.79 του ν.4472/2017** ορίζεται ότι:

«1. 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, στο άρθρο **30 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

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

Επειδή, στο άρθρο **48 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **49 του ν. 2859/2000,** ορίζεται ότι :

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57 του ν. 2859/2000,** ορίζεται ότι :

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά

την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι

εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος έκδοσης και λήψης φορολογικών στοιχείων στο οποίο εμπλέκονται διάφορες επιχειρήσεις, μία εκ των οποίων εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2012.

Συγκεκριμένα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «.....»» κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους διότι σύμφωνα με την από 12/03/2018 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκαν για τον εν λόγω εκδότη τα εξής:

1. ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗ

1α. Μη υποβολή δηλώσεων Φόρου Εισοδήματος

1β. Ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήση 2012

2. ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ και επομένως δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών ως αναφέρονται στα Τ.Π.Υ.

3. ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ

ΧΡΗΣΗ 01/01/2012 έως 31/12/2012

Δεν έχει δηλώσει ως προμηθευτή του (αγορές) καμία επιχείρηση ενώ έχει δηλωθεί ως πελάτης από τρεις προμηθεύτριες επιχειρήσεις με συνολική αξία αγορών 5.344,61 ενώ αντίστοιχα έχει δηλώσει ως πελάτες του (πωλήσεις) πενήντα δύο (52) επιχειρήσεις με συνολική καθαρή αξία πωλήσεων 2.236.748,56€, παράλληλα ως και ανωτέρω αναφέρεται δεν έχει προβεί σε καμία ενδοκοινοτική απόκτηση ή σε εισαγωγή από τρίτη χώρα ενώ έχει δηλωθεί ως προμηθευτής (πωλήσεις της ελεγχόμενης) από σαράντα οκτώ (48) επιχειρήσεις με συνολική καθαρή αξία 1.945.884,16€. Επιπλέον όπως προκύπτει από το elenxis δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ενώ σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ ΕΞ 2017 ΕΜΠ έγγραφο ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για τον ελεγχόμενο ΑΦΜ Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ουσιαστική ανυπαρξία αγορών σε σχέση με τον όγκο και την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.

4. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι σε πολλές περιπτώσεις τα αναγραφόμενα μεταφορικά μέσα στα εκδοθέντα στοιχεία διακίνησης ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές .

5. ΤΡΟΠΟΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ

Σε πολλές περιπτώσεις τα φορ. στοιχεία αξίας εκδίδονται με συνεχόμενη αρίθμηση και εντός του ίδιου μήνα ώστε οι συνολικές αξίες που αναγράφονται να εμφανίζονται μικρότερες των 15.000,00€ και να μην είναι οι λήπτες υπόχρεοι στην εξόφληση τους με δίγραμμες επιταγές ή με καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.)

6. ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΕΝΙΑΙΑΣ ΑΡΙΘΜΗΣΗΣ- ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟ ΧΡΟΝΟ ΑΠΟ ΤΟΝ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΟ

Αναφέρονται ενδεικτικές περιπτώσεις ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονταν κατά το δοκούν.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διενεργήθηκε ο παρών έλεγχος στον προσφεύγοντα από την ελέγκτρια της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, κατασχέθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» και στη συνέχεια διαπιστώθηκαν τα εξής:

Σύμφωνα με το Δελτίο Αποστολής Ν°/2012, (ίχνος διάτρησης) έκδοσης του ΑΦΜ με έδρα την Αθήνα, σύμφωνα με το οποίο μετέφερε στις 10/06/2012 ώρα 9:45 με το με αριθμό κυκλοφορίας Επιβατικό αυτοκίνητο 1998 κυβ. μάρκας, ιδιοκτησίας της κ. του κατοίκου από 22.4.2005, **τετρακόσια σαράντα τέσσερα τεμάχια** ειδών τα οποία περιγράφονται ως ακολούθως:

1. (14) Τμχ ακρυλικό χρώμα 15kg,
2. (10) Τμχ πλαστικό χρώμα 15kg,
- 3 (40) σακιά άμμο μπετού,

4. (30) κυλιοδοκούς 10 X10 X3,
5. 6 τμχ πάνελ 1,20 X6,30,
6. 250 μέτρα σωλήνα 9,16 X 2,5
7. (4) τμχ ηλεκτροβάνες,
8. (10) τμχ πλέγματα 1 X 6,
9. (20) τμχ πλέγματα 2 X 1,
- 10.(60) σάκους ασβέστη.

ΗΤΟΙ: Μεταφορά 444 τεμαχίων μεγάλου όγκου - βάρους - πλήθους - σε επιβατικό αυτοκίνητο κανένα εμπόρευμα δεν μεταφέρεται. Λόγω βάρους και όγκου χρειάζεται φορτηγό αυτοκίνητο που από την έρευνα του ελέγχου δεν διέθετε ο ίδιος .

ΕΠΕΙΔΗ:

A. Τα εμπορεύματα-υλικά σύμφωνα με το εκδοθέν από τον Δελτίο Αποστολής Νο/2012, όπου φέρεται να μεταφέρονται με το με αριθμό κυκλοφορίας **ΙΧ Επιβατικό αυτοκίνητο 1998 κυβ. μάρκας, ιδιοκτησίας της κας, του κατοίκου**, τα οποία λόγω βάρους και όγκου είναι αδύνατο να τοποθετηθούν σε επιβατικό ΙΧ

Από τα πιο πάνω αποδεικνύεται ότι δεν πραγματοποιήθηκε μεταφορά υλικών απαραίτητων για την κατασκευή τεχνικών έργων

B. Τα εμπορεύματα – υλικά ως άνω δεν τιμολογήθηκαν – δεν βρέθηκε καταχωρημένο αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο αξίας στα κατασχεθέντα ή άλλα παραστατικά

Γ. Ο κ. δεν κατέθεσε συμφωνητικό, ενώ τιμολόγησε την φερόμενη παροχή υπηρεσιών όπως αναφέρεται στα πιο κάτω στοιχεία:

1. ΤΠΥ/2012 καθαρής αξίας 9.800,00€ για υπηρεσίες ελαιοχρωματισμού εξωτερικών χώρων, μάντρας, κάγκελων με ίχνος διάτρησης
2. ΤΠΥ/2012 καθαρής αξίας 9.950,00€ για την τοποθέτηση αυτόματου ποτίσματος, καθαρισμού αποχετευτικού δικτύου με ίχνος διάτρησης
3. ΤΠΥ/2012 καθαρής αξίας 10.250,00€ κατασκευή από μπετό δεξ/νής με σιδ. στέγαστρο και πάνελ.
4. ΤΠΥ/2012 καθαρής αξίας 10.950,00€ κατασκευή τοίχου από μπετό (σκαψίματα καλουπώματα, μπάζα).
5. ΤΠΥ/2012 καθαρής αξίας 11.250,00€ σκάψιμο για περίφραξη 300μ
6. ΤΠΥ/2012 καθαρής αξίας 6.100,00€ υδραυλικά αποχ. δικτύου κατασκευή τοίχου μάντρας .

Ο έλεγχος για την πιο πάνω παροχή διαπίστωσε ότι:

α) στις 17/12/12 φέρεται να τιμολόγησε κατασκευή μάντρας από μπετόν αλλά έξι μήνες πριν φέρεται στις 15/6 να έκανε εργασίες ελαιοχρωματισμών στην ως άνω μάντρα. Κατά την επίσκεψή του ελέγχου στις εγκαταστάσεις του στις 5/7/2018, το οποίο λειτουργεί με άλλη

επωνυμία σήμερα, διαπιστώθηκε ότι η εξωτερική μάντρα είναι εντελώς άβαφη με εμφανές το μπετό. Δεν τηρήθηκε η χρονολογική σειρά εργασιών.

β) Κατά τον μήνα Ιούνιο – στις 15, 21 & 24 - εξέδωσε τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών χωρίς κάποια επιμέτρηση (αντί ενός τιμολογίου ανά μήνα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ) προκειμένου το ποσόν να μην υπερβεί τις 15.000,00€ ώστε να υποχρεούται σε εξόφληση με δίγραμμη επιταγή (άρθρο 18 παρ 2 Π Δ 186/92 ΚΒΣ) Με την 5/10/2018 πρόσκληση του ελέγχου του ζητήθηκε όπως εντός 5 ημερών προσκομίσει τα παραστατικά εξόφλησης. Ζητήθηκε να προσκομισθούν τα αποδεικτικά πληρωμής των ανωτέρω τιμολογίων (επιταγές, καταθετήρια σε τράπεζα κλπ). Ο έλεγχος παρέλαβε δύο αποδείξεις είσπραξης μετρητών έκδοσης του οι οποίες δεν αναφέρουν τον αριθμό ΤΠΥ .

γ) Για τις κατασκευές ως άνω δεν επιδείχθηκε άδεια οικοδομής από την πολεοδομία για τις εργασίες, επιμέτρηση μηχανικού, εργολαβικό συμφωνητικό ή άλλο έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μελέτη και κατασκευή επενδυτικών αγαθών.

δ) Από τον έλεγχο των παραστατικών και των βιβλίων της ελεγχόμενης χρήσης δεν προκύπτει καμία αγορά κατασκευαστικών υλικών από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι:

Ο εκδότης δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει και να μεταφέρει τα υλικά- εμπορεύματα, δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, δεν πραγματοποίησε αγορές, δεν απασχόλησε προσωπικό οπότε δεν είχε τη δυνατότητα κατασκευής τεχνικών έργων.

Ο προσφεύγων δεν είχε άδεια οικοδομής, για την εκτέλεση των εργασιών αυτών επιμέτρηση μηχανικού, εργολαβικό συμφωνητικό, δεν βρέθηκαν παραστατικά αγοράς δικών του υλικών, δεν απασχόλησε δικό του προσωπικό, δεν διέθετε εκσκαφέα, οι εργασίες ουδέποτε έγιναν ενώ τα ανωτέρω τιμολόγια εκδόθηκαν για συναλλαγή εικονική στο σύνολό της προκειμένου να τύχει έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας .

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη, ωστόσο επί των ανωτέρω διαπιστώσεων και σύμφωνα με το υπόμνημα που κατατέθηκε ως απάντηση στο με το αριθμό/2018 σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου (άρθρο 28 ν.4174/2013), **δεν προσκομίσθηκαν αποδείξεις ότι τελούσε σε καλή πίστη** κατά το χρόνο της συναλλαγής, και ειδικά:

Για τον τρόπο που παρέλαβε πράγματι τις αναφερόμενες ποσότητες υλικών όπως περιγράφονται αναλυτικά στο κατασχεθέν Δελτίο Αποστολής Ν° /12 ,

. Για την τυχόν εργολαβικό συμφωνητικό, έκδοση άδειας οικοδομής για τεχνικά έργα, επιμέτρηση εργασιών του έργου από μηχανικό,

. Για τη λογική χρονολογική σειρά των αναγραφόμενων εργασιών στα εκδοθέντα στοιχεία

. Για το προσωπικό που απασχολήθηκε από τον ίδιο, τυχόν πληρωμή οικοδομικών ενσήμων ΙΚΑ κλπ

. Για υλικά που τυχόν διέθεσε ο ίδιος και χρησιμοποίησε ο εργολάβος που δεν πραγματοποίησε αγορές, δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, δεν διέθετε μηχανήματα εκσκαφής, παραγωγής σκυροδέματος, δεν διέθετε προσωπικό, δεν είχε τη δυνατότητα κατασκευής τεχνικών έργων.

. Για τη δυνατότητα εξόφλησης του ποσού των έξι τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που επικαλείται αξίας 12.054,00€, 12.238,50€, 12.607,50€, 13.468,50€, 13.837,50€, 7.503,00€ ήτοι σύνολο 71.700,00€ δεν προκύπτει το ποσόν στις προσκομισθείσες από τον ίδιο εκτυπώσεις κινήσεων πελατειακού λογαριασμού της για όλο το διάστημα 2012 συνολικής ετήσιας ανάληψης ποσόν 51.006,16€.

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. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (π.χ. αποδεικτικά εξόφλησης, άδεια οικοδομής, επιμέτρηση μηχανικού, εργολαβικό συμφωνητικό ή άλλο έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μελέτη και κατασκευή επενδυτικών αγαθών, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που παρατίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης.

Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος-λήπτη των στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2018 Εκθέσεις: α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και β) Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

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

Υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

<u>Διαφορά φόρου</u>	13.409,00 €
<u>Πρόστιμο άρ. 58 ή 58^A παρ.2 & Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u>	12.577,64 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	25.986,64 €

Υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

-Πρόστιμο του άρθρου 79 ν.4472/2017: **13.409,00 ευρώ X 50% = 6.704,50 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.