



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25/07/2019

Αριθμ. Αποφ.: 1801

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28-03-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Καβάλας, επί της οδού, κατά της με αριθ. /27-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 παρ. 1 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 04/04/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

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

Επί της από 28-03-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό /27-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 παρ. 1 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού **6.355,93€**, ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που παράνομα εξέπεσε ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, δυνάμει της με αριθμ. /22-05-2017 εντολής ελέγχου, βάσει της από 21-01-2016 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δράμας. Συγκεκριμένα σύμφωνα με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση, κρίθηκε ότι η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών τις οικοδομικές εργασίες, εξέδωσε είκοσι δύο (22) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους επαγγελματίες και επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την ατομική επιχείρηση του Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21-01-2016 και 27-12-2018 εκθέσεις των Δ.Ο.Υ. Δράμας και Καβάλας, αντίστοιχα, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 55.269,00 €, η αξία των οποίων ως ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων ανέρχεται σε ποσοστό 31,75% (δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 174.070,86 €), σε συνδυασμό και με τις υφιστάμενες παραβάσεις για τη χρήση 2012, ήτοι, της μη έκδοσης επτά (7) στοιχείων λιανικής πώλησης από Φορολογικό Ταμειακό Μηχανισμό του Ν. 1809/88, της μη καταχώρησης τριάντα εννέα (39) φορολογικών στοιχείων εσόδων, ο έλεγχος έκρινε, για τη χρήση αυτή, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, ανακριβή, και στη συνέχεια προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (εκρών), με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, ενώ παράλληλα δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /28-03-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη της κατά νόμο ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου, στην οποία στηρίχθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.
2. Η φορολογική αρχή η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών δεν απέδειξε την εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων – Ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη των στοιχείων.

Αναφορικά με τους ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97**, «*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...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 1 του Ν.4174/2013**, «*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, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013**, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου 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 εμπειριστατωμένα 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 το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής...»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*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, επιφυλασσόμενων 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010**: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζόμενων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.*»

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της

επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία (ΣτΕ 884/2016), η τέλεση της φορολογικής παράβασης, όπως η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, μπορεί να προκύπτει κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), ήτοι, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης ενόψει των συνθηκών, εξήγησης που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Επίσης, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, με έδρα την Καβάλα και αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες παροχής γλυκών, παγωτών κλπ. από ζαχαροπλαστείο, γαλακτοζαχαροπλαστείο, καφεζαχαροπλαστείο, με παροχή σερβιρίσματος, τηρώντας για την παρακολούθηση των υπηρεσιών της, βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Δυνάμει της υπ' αριθμ. /22-05-2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τον οποίο συντάχθηκε η από 27.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τη διαχειριστική χρήση 2012. Αφορμή για τον ως άνω έλεγχο αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. /20-01-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δράμας με το οποίο διαβιβάστηκε η από 21/01/2016 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δράμας για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, ο με αντικείμενο εργασιών τις οικοδομικές εργασίες, είχε εκδώσει, για τη διαχειριστική χρήση 2012, είκοσι δύο (22) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) προς διάφορους επαγγελματίες και επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 265.549,00 €, μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος.. Στην κρίση περί εικονικότητας κατέληξε η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη, τα πορίσματα της από 21.01.2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, και συγκεκριμένα από το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», δυνάμει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές Ειδικότερα :

1) Δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. των διαχειριστικών χρήσεων 2011, 2012 και 2013.

2) Δεν υπέβαλε κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

3) Κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

4) Κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας (ν. 2859/2000).

5) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης των στοιχείων δεν έχει προβεί κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις σε αγορές εμπορευμάτων και υλικών ούτε έλαβε υπηρεσίες από τρίτους επιτηδευματίες ή νομικές οντότητες για εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε.

6) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο αρχείο του τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν άσκησε ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (αγορά υλικών, παγίων κλπ.).

7) Όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Δράμας, ο ελεγχόμενος δεν έχει και δεν είχε στην κατοχή του Φ.Ι.Χ. για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

8) Όπως προκύπτει από έγγραφο του Ι.Κ.Α. – Υποκατάστημα Δράμας, ο ελεγχόμενος κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2011, 2012 και 2013 δεν απασχόλησε προσωπικό για τις εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

9) Όπως προκύπτει από έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών της Περιφερειακής Ενότητας Δράμας, ο ελεγχόμενος δεν έχει στην κατοχή του μηχανήμα έργου για την υλοποίηση τεχνικών έργων.

10) Ο ελεγχόμενος επιτηδεύματίας εμφανίζεται ως πολυτεχνίτης, υλοποιώντας διαφορετικά τεχνικά έργα σε διαφορετικά μέρη την ίδια χρονική περίοδο. Συγκεκριμένα βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ο ελεγχόμενος :

- Κατασκεύαζε σκυρόδεμα
- Παρείχε υπηρεσίες αποκατάστασης και τοποθέτησης τσιμέντου
- Παρείχε υπηρεσίες ανύψωσης και τακτοποίησης φρεατίων
- Κατασκεύαζε φρεάτια
- Παρείχε υπηρεσίες για την κατασκευή οπλισμένου σκυροδέματος (τοποθέτηση σιδήρου, καλούπωμα και τοποθέτηση τσιμέντου)
- Παρείχε υπηρεσίες εκσκαφών (χωρίς να διαθέτει μηχανήμα έργου)
- Κατασκεύαζε γυψοσανίδες
- Παρείχε υπηρεσίες ηλεκτρικής εγκατάστασης
- Παρείχε υδραυλικές υπηρεσίες
- Παρείχε υπηρεσίες εγκατάστασης εξαερισμού
- Παρείχε υπηρεσίες εγκατάστασης συστήματος θέρμανσης
- Παρείχε υπηρεσίες κατασκευής μπαρ μετά υλικών
- Πραγματοποίησε λιθοδομές με κοινούς λίθους 110 τ.μ.
- Παρείχε υπηρεσίες τοποθέτησης κρασπέδων
- Παρείχε υπηρεσίες συντήρησης κοινόχρηστων χώρων
- Παρείχε υπηρεσίες επισκευής οροφής εργοταξίου
- Κατασκεύαζε ξύλινες στέγες
- Κατασκεύαζε και τοποθετούσε πλακίδια
- Αναλάμβανε την αποκοδομή απορριμμάτων (μεγάλου μεγέθους υλικών, μπαζών, λαϊκών αγορών, εκδηλώσεων και παραλιακής ζώνης), χωρίς να διαθέτει προσωπικό και Φ.Ι.Χ. για τη μεταφορά τους.

11) Ο ελεγχόμενος παρείχε υπηρεσίες αποξήλωσης κρασπέδων, χωρίς να διαθέτει ή έστω να έχει μισθώσει μηχανήματα και εξοπλισμό (αδύνατη η αποξήλωση με τα χέρια), κατασκεύαζε φρεάτια και τοποθετούσε κράσπεδα, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αγορές, παρείχε υπηρεσίες κατασκευής οπλισμένου σκυροδέματος, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αγορές (τσιμέντου, καλουπιών, σίδερο κ.λπ) και χωρίς να διαθέτει εξειδικευμένο προσωπικό, παρείχε υπηρεσίες διαμόρφωσης χώρων, χωρίς να διαθέτει μηχανήμα έργου και Φ.Ι.Χ. για τη μεταφορά των μπαζών, παρείχε υπηρεσίες ηλεκτρικής εγκατάστασης, χωρίς να είναι ηλεκτρολόγος, παρείχε υπηρεσίες υδραυλικές, χωρίς να είναι υδραυλικός, παρείχε υπηρεσίες αποκομιδής ογκωδών απορριμμάτων,

χωρίς να διαθέτει το απαραίτητο προσωπικό και οχήματα για τη μεταφορά τους, ούτε είχε μισθώσει οχήματα.

12) Δεν προκύπτει έκδοση δελτίων αποστολής ή άλλων στοιχείων διακίνησης για τη διακίνηση υλικών και εμπορευμάτων στους τόπους εκτέλεσης των τεχνικών έργων.

13) Ο ελεγχόμενος δεν είχε προβεί σε σύναψη συμφωνιών υπεργολαβίας για την εκτέλεση των έργων, δεδομένου ότι δεν διέθετε την απαιτούμενη τεχνογνωσία και τον απαραίτητο εξοπλισμό.

14) Ο ελεγχόμενος δήλωσε για την ελεγχόμενη χρήση 2012 εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, δηλαδή πέραν των εργασιών που εκτελούσε εργαζόταν και ως μισθωτός σε άλλους εργοδότες (κατά το έτος 2012 εργαζόταν στον).

Η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα όπως αυτά καταγράφονται στην από 21-01-2016 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση «..... ΜΕ ΑΦΜ», έκρινε τα με αριθμ. /20-09-2012 και /27-10-2012 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 28.000,00€ και 27.269,00 €, αντίστοιχα, εικονικά, στηριζόμενη στις ως άνω διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των επίμαχων στοιχείων.

Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας ως στοιχείο, που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών, δίχως να προβεί σε ουσιαστικό και ενδελεχή έλεγχο στη δική του επιχείρηση. Επίσης προσθέτει, ότι ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι ο εκδότης δεν ήταν πράγματι σε θέση να παράσχει τις σχετικές υπηρεσίες, αυτή η αδυναμία του δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε την ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς το λήπτη των τιμολογίων, γι αυτό απαιτείται έλεγχος και στο λήπτη των στοιχείων δια του οποίου και μόνο δύναται τελικά να θεμελιωθεί η ανυπαρξία των συναλλαγών. Τέλος επικαλείται ότι σε κάθε δε περίπτωση ενήργησε καλοπίστως.

Σχετικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί πραγματικών συναλλαγών των εργασιών που περιγράφονται στα με αριθμ. /20-09-2012 και /27-10-2012 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της επιχείρησης «.....», επισημαίνονται τα εξής :

Εν προκειμένω, στην κρίση περί εικονικότητας, κατέληξε η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα προηγηθέντος ελέγχου που είχε διενεργηθεί στις εγκαταστάσεις της εκδότριας των στοιχείων, όπου διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στις φερόμενες ως εκτελεσθείσες από αυτήν εργασίες. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από

τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Κατά το πρώτο τρίμηνο του 2012, φέρεται να εκτέλεσε, διάφορα τεχνικά έργα σε διαφορετικές περιοχές του Νομού Δράμας, χωρίς να λάβει φορολογικά στοιχεία αγορών ή λήψης υπηρεσιών. Τον Απρίλιο και το Μάιο του 2012, υλοποίησε δύο ιδιωτικά έργα, σε δύο διαφορετικές περιοχές της Δράμας, ένα στην ανατολική και ένα στη δυτική περιοχή. Μάλιστα ένα μήνα αργότερα (στις 04/06/2012) ολοκλήρωσε και τρίτο έργο το οποίο απαιτούσε χρόνο (διαμόρφωση 2 στρεμμάτων με μπετά ελαφρά οπλισμένα, στρώση δαπέδων με πλακίδια και περίφραξη με τσιμεντένιο τοιχείο, πασσάλους και πλέγματα), εξοπλισμό (υλικά, μέσα μεταφοράς, μηχανήματα έργου κ.λ.π.) και προσωπικό για την υλοποίησή τους.

Ενόψει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα, εξοπλισμό και προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί έλλειψης επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και μη απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί εφαρμογής του τεκμηρίου καλής πίστης, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο,

και όχι να αρκестεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, " Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες."

«Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕΦΑΘ 461/2013).

Επειδή, επιπροσθέτως, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα): ...« 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, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Επειδή, εν προκειμένω, ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν είχε προβεί σε αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών από άλλα φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, δεν απασχολούσε προσωπικό, δε διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό - μηχανικό εξοπλισμό, δε διέθετε Φ.Ι.Χ. ούτε μηχανήματα έργου, δε διέθετε την απαραίτητη τεχνική κατάρτιση και εμπειρία για την υλοποίηση των έργων, αφού έως και 2009 ασκούσε το επάγγελμα του εκμεταλλευτή TAXI., δεν προέβη σε συμβάσεις υπεργολαβίας του έργου σε τρίτους, δηλαδή ο εκδότης των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, ο προσφεύγων φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης. Επειδή, εν προκειμένω, ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν είχε προβεί σε αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών από άλλα φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, δεν απασχολούσε προσωπικό, δε διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό - μηχανικό εξοπλισμό, δε διέθετε Φ.Ι.Χ. ούτε μηχανήματα έργου, δε διέθετε την απαραίτητη τεχνική κατάρτιση και εμπειρία για την υλοποίηση των έργων, αφού έως και 2009 ασκούσε το επάγγελμα του εκμεταλλευτή TAXI., δεν προέβη σε συμβάσεις υπεργολαβίας του έργου σε τρίτους, δηλαδή ο εκδότης των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, ο προσφεύγων φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης. Εντούτοις, ο προσφεύγων όχι μόνο δεν απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκαν οι ανωτέρω συναλλαγές, αλλά δεν παρείχε και καμία πληροφορία για το ποιος κατασκεύασε το έργο και με ποια ιδιότητα (εργολάβος ή υπεργολάβος), δεδομένου ότι είχε τη δυνατότητα λόγω του χρόνου που απαιτούνταν για την υλοποίηση των εργασιών, να ελέγξει και να έρθει σε επικοινωνία με τους εργάτες που κατασκεύασαν το έργο και να παρέχει οποιοδήποτε στοιχείο σχετικά με την αγορά των υλικών και τον τρόπο μεταφοράς τους. Η προσκόμιση του από 8/8/2012 ιδιωτικού συμφωνητικού σύμβασης εργολαβίας, μεταξύ του κ. και του προσφεύγοντα, το οποίο καταχωρήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δράμας την 1/11/2013, ήτοι, δεκαπέντε μήνες μετά την υπογραφή του, δεν κρίνεται ικανό αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης των συναλλαγών. Συνεπώς, η απλή επίκληση εκ μέρους του, ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν και εξοφλήθηκαν, αφενός δεν αποδεικνύει την καλή του πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές και αφετέρου, δεν μπορεί να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 28/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς

προσφυγής με **ΑΦΜ 072883665**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. /27-12-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

Ποσό προστίμου 12.711,87 * 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.355,93 €	6.355,93 €

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.