



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 20/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2291

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, κατά της με αριθ. ... **30/5/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο **1/10/2018 – 31/12/2018** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κατερίνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης

εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... **30/5/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο **1/10/2018 – 31/12/2018** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 συνολικού ύψους **1.603.38€** λόγω λήψης δώδεκα εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **13.357,40€** πλέον ΦΠΑ **3.206,76€**, έκδοσης της ατομικής εταιρείας ... με **ΑΦΜ:...**, δη πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του ΦΠΑ των στοιχείων, ήτοι $3.206,76€ \times 50\% = 1.603,38€$.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **29/5/2019** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Κατερίνης σε εκτέλεση της με ... **14/2/2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. ...**31/1/2019** ηλεκτρονική αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή (σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ.1073 – 21/7/2004, ΠΟΛ 1090 - 2/4/2012 και ΠΟΛ 1067 - 3/4/2013) μέρους του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού ύψους 10.000,00€, που δημιουργήθηκε κατά τη φορολογική περίοδο 1/10/2018 – 31/12/2018, λόγω διενέργειας αγορών - κατασκευών επενδυτικών αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 του Ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Κατερίνης, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών των επίμαχων τιμολογίων (πώληση υλικών) – Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Συνοπτικά η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:
 - Αρχικά υφίστατο η ατομική εταιρεία ... με **ΑΦΜ:...** στην παραλία ... Κατερίνης η οποία διέκοψε τις εργασίες της στις **21/2/2018** και μίσθωσε το πρώην υποκατάστημά της (γαία και φέροντα οργανισμό). Επίσης μεταβίβασε τα μένοντα υλικά από την ανέγερση του κτίσματος (ενοικιαζόμενα δωμάτια) στην προσφεύγουσα με τα επίμαχα τιμολόγια. Στα εν λόγω τιμολόγια αναγράφονταν εκ παραδρομής λανθασμένες ποσότητες και τιμές μονάδος κάποιων ειδών τα οποία στη συνέχεια διορθώθηκαν - τροποποιήθηκαν με το με αριθ. ...**15/2/2018** πιστωτικό τιμολόγιο έκδοσης της ατομικής επιχείρησης προς την προσφεύγουσα. Το παραπάνω πιστωτικό τιμολόγιο, στο οποίο αναγράφονται οι ορθές ποσότητες και τιμές μονάδας των εν λόγω ειδών, όχι όμως οι συνολικές αξίες τους καθώς αυτές δεν επηρεάστηκαν από τις διορθώσεις, μη ορθώς δε λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο. Επιπλέον, κατά το χρόνο του ελέγχου το έργο δεν ήταν ολοκληρωμένο και υπήρχαν εκτός του κτιρίου διάφορες ποσότητες οικοδομικών υλικών, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 « 1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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 προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ...4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα την από **29/5/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Κατερίνης, προκύπτει ότι εκδόθηκε το με αριθ. ... **17/4/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον με αριθ. ...**17/4/2019** προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ / επιβολής προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα. Στο παραπάνω σημείωμα, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και κατέθεσε στη ΔΟΥ Κατερίνης το με αρ. πρωτ. ...**17/5/2019** υπόμνημά της. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις απόψεις της προσφεύγουσας οι οποίες ωστόσο δεν τροποποίησαν το πόρισμα του ελέγχου, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες **47 – 50** της σχετικής έκθεσης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης για εικονικότητα των συναλλαγών των επίμαχων τιμολογίων (πώληση υλικών) και έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας

Επειδή, το άρθρο 66 του Ν.4174/2013, ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι: «1. Έγκλημα

φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: ... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, όποτε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, ... 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. ... 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, με το άρθρο 58^Α του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. 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, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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 προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, 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 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, 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, 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, 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, στην από **29/5/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Κατερίνης (σελ. 3 – 53) για την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του προστίμου ΦΠΑ της υπό κρίση φορολογικής περιόδου. Συνοπτικά, προκύπτουν τα εξής:

1. Στις **31/1/2019** η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αρ. πρωτ. ...αίτηση επιστροφής μέρους του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, ύψους **10.000,00€** στη φορολογική περίοδο **1/10 – 31/12/2018**, λόγω διενέργειας αγορών – κατασκευών επενδυτικών αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 του Ν. 2859/2000, ήτοι αγοράς υλικών θερμομόνωσης, επιχρισμάτων, επενδύσεων τοίχων, δαπέδων, ειδών υγιεινής, εξωτερικών κουφωμάτων, ηλεκτρολογικών για υπό ανέγερση κτίσμα. Επισημαίνεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που ζήτησε η προσφεύγουσα να της επιστραφεί, δημιουργήθηκε από τις φορολογικές περιόδους του έτους 2018, ως κάτωθι:

Φορ. Περίοδος	Ποσό ΦΠΑ προς επιστροφή
24/1 – 31/3/2018	666,88€
1/4 - 30/6/2018	4.550,41€
1/7 - 30/9/2018	496,27€
1/10 – 31/12/2018	4.286,64€
ΣΥΝΟΛΟ	10.000,20€

2. Το υπό ανέγερση ακίνητο (κατάστημα ημιτελές, επιφάνειας κύριων χώρων και βοηθητικών 471,75 τμ) που βρίσκεται στην Παραλία ... Κατερίνης δεν ανήκει κατά

κυριότητα στην προσφεύγουσα εταιρία, αλλά αυτή το μισθώνει από την ... με **ΑΦΜ:...**(διαχειρίστριά της) βάσει της με αριθ. ...– **30/4/2018** εκπρόθεσμης δήλωσης μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με διάρκεια μίσθωσης από 24/1/2018 έως 23/1/2027 (εννέα ετών) και μηνιαίο μίσθωμα 83,34€.

3. Το έτος 2017 με τη με αριθ. ...**03-08-2017** αίτηση της ιδιοκτήτριας στο τμήμα Δόμησης & Ελέγχου Κατασκευών της Υ.ΔΟΜ. Κατερίνης αναθεωρήθηκε η οικοδομική της άδεια όσον αφορά τη χρήση του εν λόγω κτίσματος σε «διώροφη οικοδομή επιπλωμένων διαμερισμάτων και δωματίων με σοφίτα και περιτοίχιση συνολικής επιφάνειας 471,75τμ και ανά όροφο επιφάνεια ως εξής: ισογείου 141,15τμ, Α΄ ορόφου 178,72τμ, σοφίτα 87,59τμ και έρκερ 2,80τμ». Η κατασκευή του επενδυτικού αγαθού ξεκίνησε από την ατομική επιχείρηση με τη με αριθ. ...**21/9/2017** δήλωση έναρξης (υποκαταστήματος), με δραστηριότητα τις εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ.4 του κώδικα ΦΠΑ) και κωδικό **41.20.20.01**, ενώ στη συνέχεια έγινε διακοπή του υποκαταστήματος στις **21/2/2018** με τη με αριθ. ... **20/3/2018** δήλωση μεταβολής – διακοπής.
4. Μεταξύ άλλων τιμολογίων, ο έλεγχος διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις και στα παρακάτω τιμολόγια πώλησης υλικών (τούβλων, σιδέρων, σωλήνων, γάντζων, σπιραλ, ρευστοποιητή σκυροδέματος, καρφιών και λοιπών οικοδομικών υλικών) που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση ... με **ΑΦΜ:...**στην προσφεύγουσα:

α/α	Παραστατικό	Είδος	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	...30-1-2018	Οικοδομικά υλικά	252,2	60,53	312,73
2	.../2-2-2018	Σίδερα	3.034,02	728,16	3.762,18
3	.../3-2-2018	Σωλήνες –γάντζοι	89,07	21,38	110,45
4	.../5-2-2018	Σωλήνας σπιράλ	39,7	9,53	49,23
5	.../6-2-2018	Σίδερα	4.986,00	1.196,64	6.182,64
6	.../8-2-2018	Ρευστοποιητής σκυροδέματος	27	6,48	33,48
7	.../10-2-2018	Καρφιά	43,56	10,45	54,01
8	.../11-2-2018	Ρευστοποιητής σκυροδέματος	27,4	6,57	33,97
9	.../12-2-2018	Σίδερα	1.978,72	474,89	2.453,61
10	.../14-2-2018	Τούβλα	1.210,86	290,6	1.501,46
11	...20-2-2018	Τούβλο	462	111,88	572,88
12	.../21-2-18	Τούβλα	1.206,87	289,65	1.496,52
Συνολα			13.357,40	3.206,76	16.563,16

και διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους καθότι κατά το χρόνο έκδοσης των παραπάνω τιμολογίων στο υπό ανέγερση κτίριο είχαν ολοκληρωθεί οι εργασίες τοιχοποιίας και είχαν ήδη χρησιμοποιηθεί όλα τα παραπάνω υλικά. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι:

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 24/1/2018 και μίσθωσε το υπό ανέγερση κτίριο στις 30/4/2018 (εκπρόθεσμα) με διάρκεια μίσθωσης από 24/1/2018 έως 23/1/2027. Η ατομική επιχείρηση της διαχειρίστριάς της, προέβη σε διακοπή του υπό ανέγερση υποκαταστήματος

στις 21/2/2018.

- Το γεγονός ότι στο υπό ανέγερση κτίριο είχαν ολοκληρωθεί οι εργασίες τοιχοποιίας επιβεβαιώνεται: **α)** από το με αριθ. πρωτ. ... **14/3/2019** έγγραφο του Ε.Φ.ΚΑ Περιφερειακής Υπηρεσίας Υποκατάστηματος Μισθωτών Πιερίας, όπου δηλώνεται ότι για το επίμαχο οικοδομικό έργο με ΑΜΟΕ ...της ... υποβλήθηκαν οι ΑΠΔ: 1) **Δ...**, μήνας 9ος/17, κατασκευαστική φάση «σκελετός», 2) **Δ...**, μήνας 10ος/17, κατασκευαστική φάση «σκελετός», 3) **Δ...**, μήνας 11ος/17, κατασκευαστική φάση «σκελετός τοιχοποιία», 4) **Δ...** μήνας 12ος/17, που αφορά κατασκευαστική φάση «σκελετός τοιχοποιία» και 5) **Δ...**, μήνας 1ος/18, κατασκευαστική φάση «τοιχοποιία - λοιπές εργασίες» και **β)** από την από **15/3/2019** βεβαίωση του επιβλέποντος μηχανικού ...με αριθ. μητρώου **ΤΕΕ** ...ότι στο εν λόγω ακίνητο μέχρι 31/12/2017 είχαν αποπερατωθεί οι εργασίες του φέροντος οργανισμού (μπετά) του κτιρίου και της εξωτερικής τοιχοποιίας χωρίς την εξωτερική θερμοπρόσοψη και τα επιχρίσματα (σοβάδες), όπως τεκμαίρεται και από το συνημμένο φωτογραφικό υλικό που επισύναψε καθώς και από τις ΑΠΔ του έργου.
- Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη μεταξύ άλλων, τις επιμετρήσεις της από **2/4/2019** βεβαίωσης του επιβλέποντος μηχανικού ..., καθώς και την από **13/3/2017** στατική μελέτη του κτιρίου του ιδίου, διαπίστωσε ότι κατά τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων από την ατομική επιχείρηση στην προσφεύγουσα τα εν λόγω υλικά είχαν χρησιμοποιηθεί ολοσχερώς για την κατασκευή του κτιρίου και ήταν αδύνατον να έχει πουληθεί οποιαδήποτε ποσότητα από αυτά στην προσφεύγουσα. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι «*Η εκδότρια επιχείρηση είχε πράγματι για το υποανέγερση κτίριο αγοράσει **μόνο** τα κάτωθι αναγραφόμενα δομικά υλικά και συγκεκριμένα: **α)** ίδια είδη σιδήρου και ίδιες ποσότητες όπως αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια τα οποία είχε ήδη χρησιμοποιήσει για να ανεγείρει το υπό ανέγερση κτίριο με μόνη διαφορά ότι τιμολόγησε σε χαμηλότερη τιμή, **β)** ίδια είδη τούβλων όπως αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια τα οποία χρησιμοποίησε για να ανεγείρει το υπό ανέγερση κτίριο με μόνη διαφορά ότι τιμολόγησε σε υψηλότερη τιμή, **γ)** ίδια είδη δομικών υλικών όπως αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια τα οποία χρησιμοποίησε για να ανεγείρει το υπο ανέγερση κτίριο με μόνη διαφορά ότι τιμολόγησε σε λίγο υψηλότερη τιμή,*». Ουσιαστικά η ατομική επιχείρηση με τα επίμαχα τιμολόγια, φέρεται να πούλησε στην προσφεύγουσα, τα ίδια είδη και στις περισσότερες περιπτώσεις και τις ίδιες ποσότητες δομικών υλικών που είχε προγενέστερα (κατά τη λειτουργία της) αγοράσει από διάφορους προμηθευτές για την ανέγερση του υποκαταστήματός της (ίδια είδη και ποσότητες σιδήρου, σωλήνων, ταινιών χαλύβδινων, συνδέσμων οπλισμού σφικτήρων, καρφιών ρευστοποιητών

σκυροδέματος κ.α. και ίδια είδη τούβλων σε μικρότερη ποσότητα), ενώ όπως αποδείχθηκε από τον έλεγχο κατά τη λειτουργία της ατομικής επιχείρησης τα εν λόγω υλικά είχαν χρησιμοποιηθεί ολοσχερώς στην ανέγερση.

- Δεν έγινε εξόφληση των συγκεκριμένων συναλλαγών μέσω τραπέζης ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο σύμφωνα με προφορική δήλωση της προσφεύγουσας.
- Από την αυτοψία που διενεργήθηκε από τον έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας στις **14/3/2019** διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν αμελητέα οικοδομικά υλικά (περίπου τριάντα τούβλα) στη σοφίτα για εσωτερική χρήση - διαμόρφωση τριών δωματίων (αντί ενός, ως προβλεπόταν στην άδεια της οικοδομής).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «**1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. **2.** Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. **3.** Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. ... **5.** Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. **7.** Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε

συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα

πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. **11.** Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. ... **14.** Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. ... 6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:..... στ) την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η ολοκληρώθηκε η παραδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. η) την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανα συντελεστή φ.π.α., την αξία που απαλλασσεται φ.π.α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς φ.π.α., καθώς και την αξία κάθε εκπώσεως ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας. θ) το συντελεστή φ.π.α. που εφαρμόζεται. ι) το ποσό του οφειλόμενου φ.π.α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «8.3.1 Παράδειγμα τιμολογίου της παραγράφου 3 (έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο) είναι η περίπτωση όπου εκδίδεται συμπληρωματικό / διορθωτικό τιμολόγιο για διόρθωση διαφορών αξίας που υπήρχαν στο αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο (αναγραφή μικρότερης αξίας σε σχέση με την ορθή) ... 8.6.1 Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να

είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου».

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή το πρώτον, μετά το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και συγκεκριμένα με τις με αριθ. πρωτ. .../17-05-2013 έγγραφες απόψεις της, το με αριθμό ...15-02-2018 πιστωτικό τιμολόγιο εκδόσεως ... με **ΑΦΜ:...**, το οποίο δε βρέθηκε καταχωρημένο στα τηρούμενα βιβλία τόσο της εκδότριας ατομικής επιχείρησης όσο και της λήπτριας – προσφεύγουσας και εκτιμά ο έλεγχος πιθανόν να κατασκευάστηκε εκ των υστέρων. Στο εν λόγω πιστωτικό – διορθωτικό τιμολόγιο γίνεται παραπομπή στα αρχικά τιμολόγια με αρ. ...2-2-2018, .../6-2-2018 και .../12-2-2018 και διορθώνεται η ποσότητα και η τιμή μονάδας πέντε συγκεκριμένων υλικών, ήτοι μειώνεται η ποσότητα τους και αυξάνεται η τιμή μονάδας τους σε σχέση με τα αρχικώς εκδοθέντα τιμολόγια. Η τελική αξία των υλικών δεν αναγράφεται στο με αριθ. ...15-02-2018 πιστωτικό – διορθωτικό τιμολόγιο (αναλυτικά βλ. σελίδες 47 - 49 της από 29/5/2019 έκθεσης). Το εν λόγω τιμολόγιο στο βαθμό που δεν επιφέρει καμία μείωση της αξίας των μεταξύ των συναλλαγών από οποιαδήποτε αιτία (ως αποτέλεσμα εκπτώσεων ή επιστροφών), είναι άνευ ουσίας και φορολογικού αντικειμένου.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως εκτενώς αναφέρθηκε ανωτέρω, από τον έλεγχο αποδείχθηκε ότι δεν υφίσταντο υλικά προς πώληση από την εκδότρια κατά τον χρόνο έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - 27/6/2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα:

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

Φορολογική περίοδος 1/10 – 31/12/2018

- Η με αριθ. ... 30/5/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	1.603,38€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.