



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 2103

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
ΦΑΞ : 213-1604567

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 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).
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).
2. Την ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 24-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εκροών, ποσού 4.622,94€ πλέον διαφορά φόρου εισροών, ποσού 43.153,61€.

Ιστορικό

Η προαναφερθείσα πράξη εκδόθηκε βάσει της από 24-12-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, κατόπιν της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2019 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθ./...../2018 εντολής ελέγχου διαπίστωσε ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ότι τόσο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε είναι εικονικά.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ κοινοποίησε την 13-11-2019 στον προσφεύγοντα την ως άνω εντολή ελέγχου καθώς και το με αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ εννέα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 142.868,50€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 32.859,76€, ήτοι συνολικής αξίας 175.728,26€.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε:

- α) Το με αριθ. πρωτ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του ν.4174/2013.
- β) Τον με αριθ./...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1-1-2013 – 31-12-2013.
- γ) Τον με αριθ./...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Άρθρου 7 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1-1-2013 – 31-12-2013.
- δ) Τον με αριθ./...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Άρθρου 55 ν. 4174/2013 & Άρθρο 79 ν.44 72/2017 διαχειριστικής περιόδου 1-1-2013 – 31-12-2013.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημά του, στο οποίο επικαλείται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της από 24-12-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί εικονικότητας και η αφαίρεση της αξίας των εννέα (9) φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων αφορούν πραγματικές συναλλαγές, που τις αναγνωρίζει ο έλεγχος και για τις οποίες ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη.

- Αναδρομική εφαρμογή διάταξης ευμενέστερης κύρωσης, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) καταργήθηκε η επιβολή αυτοτελών προστίμων κώδικα επί της καθαρής αξίας των φερόμενων εικονικών στοιχείων και επιβάλλεται μόνο πρόστιμο 50% επί της αξίας ΦΠΑ των ένδικων στοιχείων σύμφωνα με την περ. δ' άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 ορίζουν:

Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

§1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Άρθρο 18. Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.

2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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 σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.

.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997.....«4. *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 τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» 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 ΠΟΛ.1097/2016, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου .

«Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 πραγματοποίησώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 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 (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί το με αριθμό πρωτ./2019 Δελτίο πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής διαπίστωσε ότι: «Η οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» δεν ευρέθη στη δηλωμένη της έδρα, ούτε στις δηλωμένες διευθύνσεις των υποκαταστημάτων της. Επίσης ο νόμιμος εκπρόσωπος της δεν ευρέθη στις δηλωμένες διευθύνσεις της ατομικής επιχείρησης αλλά και της διεύθυνσης κατοικίας του.

- Δεν υπέβαλλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφορά έδρας ή υποκαταστημάτων.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία.
- Δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός.
- Από έγγραφο της Διεύθυνσης Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) που διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Υπηρεσία πρόκυψε ότι η οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.
- Δεν κατέβαλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον Ε.Φ.Κ.Α. για τους υπαλλήλους που δήλωνε.
- Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές εξαγωγές, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών – λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας.
- Για τέσσερις προμηθευτές της, τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95€ (από τα συνολικά 4.166.604,63€ που δηλώνει ως λήπτρια) καταλογίστηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Υπέβαλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος για το διάστημα 24/02/2013 έως 31/12/2014, για το φορολογικό 2015, αλλά δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016-2017 αν και έχει υποβάλλει Μ.Υ.Φ. μεγάλης αξίας για αυτά.
- Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έως και τον Ιούνιο του 2018, όταν και σταμάτησε να υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Από το Μάρτιο και έως τον Ιούνιο του 2018 υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ομοίως και για το διάστημα Οκτώβριος του 2015 έως και Οκτώβριος του 2016.

Από τα παραπάνω αναφερόμενα, ο έλεγχος της ανωτέρω Υπηρεσίας (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής έκρινε:

α) Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη οντότητα και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλλε η ίδια για τη φορολογική χρήση 2013 και συγκεκριμένα για τέσσερις (4) προμηθευτές της, (τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95€ από τα συνολικά 4.166.604,63€ που δηλώνεται ως λήπτρια και καταλογίστηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι εικονικά.

β) Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ.» και τα οποία δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων που υπέβαλε ή εξόδων που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της, για τη φορολογική χρήση 2013, είναι εικονικά.

Από τα ανωτέρω και σύμφωνα με έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η εκδότρια οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» υπήρξε μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και τα στοιχεία που έλαβε, όσο και αυτά που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας οντότητας, το Δημόσιο ζημιώθηκε από τη μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. τόσο από την ίδια όσο και από τις εκδότριες και λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης.

1β. Διαπιστώσεις ελέγχου του παρόντος ελέγχου σε ότι αφορά στις ελεγχόμενες συναλλαγές και την φυσική υπόσταση των εργασιών και των πραγμάτων που αγοράστηκαν στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας.

Ο παρών έλεγχος κοινοποίησε στις 13.11.2019, με έκθεση επίδοσης, τη με αριθ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση Εντολής Ελέγχου και το με αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών. Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα και ο εξουσιοδοτημένος από τον ελεγχόμενο λογιστής (Α.Φ.Μ.) προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα βιβλία και τα στοιχεία. Από τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωριστεί στη στήλη αγορές παγίων των μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2013 και έχουν δηλωθεί στην υποβληθείσα Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών (άρθρου 10 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ). Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία προσκομίστηκαν από τον εξουσιοδοτούμενο από την ελεγχόμενη

οντότητα λογιστή και κατασχέθηκαν από την Υπηρεσία μας με τη με αριθ. /22.11.2019 έκθεση κατάσχεσης η οποία επιδόθηκε στον ίδιο πρόσωπο. Από τον έλεγχο στο μητρώο παγίων της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα στοιχεία έχουν καταχωρηθεί με ημερομηνία η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης τους. Για την ίδια χρήση είχε προηγηθεί έλεγχος της Υπηρεσίας μας για τις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατόπιν της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου, έχουν καταλογιστεί ποσά για τα οποία έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε. Τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν και για επιστροφή Φ.Π.Α. που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας κατόπιν ελέγχου (εντολή ελέγχου/2018). Επιπλέον πραγματοποιήθηκε αυτοψία στην έδρα της οντότητας, όπου ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη κτηριακών εγκαταστάσεων και την πραγματοποίηση των εργασιών που περιγράφονται.

Επιπροσθέτως ο παρών έλεγχος διαπίστωσε ότι τα επίμαχα τιμολόγια είχαν εκδοθεί από μηχανισμό ο οποίος δεν είχε δηλωθεί από την εκδότρια οντότητα.

Από τα ως άνω αναγραφόμενα ο έλεγχος συμπέρανε αφενός μεν ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια πραγματοποιήθηκαν καθώς οι εν λόγω πάγιες εγκαταστάσεις υπάρχουν στην κατοχή της οντότητας, χρησιμοποιούνται για την εύρυθμη λειτουργία της και είναι καταγεγραμμένα στην καρτέλα μητρώου παγίων της από τις 19.11.2013 & 20.12.2013, αφετέρου δε τα εν λόγω στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς -σύμφωνα με την από 25/09/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - η οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» ήταν φορολογικά υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη καθώς τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών είναι εικονικά.»

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου σύμφωνα με την από 24.12.2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & ν.4337/2015 της Υπηρεσίας μας, που αφορούν στη λήψη εννέα (9) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 142.868,50 € πλέον Φ.Π.Α. 32.859,76€, από την οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» στη διαχειριστική χρήση 01/01/2013-31/12/2013, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ., διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 32.859,76€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 & 32 του ν.2859/2000, καθόσον έλαβε και καταχώρησε εννέα (9) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 142.868,50 € πλέον Φ.Π.Α. 32.859,76€, ήτοι συνολικής αξίας 175.728,26€, στη χρήση 2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,4,6,8 & 9 του ν.4093/2012 και του άρθρου 55 του ν.4174/2013.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές διατυπώνονται στην από 24-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 27 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «27. Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του Κώδικα Φ.Π.Α., που κυρώθηκε με το ν. [2859/2000](#), όπως αυτός ισχύει μέχρι 31.12.2013 κατά το μέρος που οι διατάξεις αυτές έχουν καταργηθεί με τις διατάξεις του παρόντα Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι 31.8.2014 ή μέχρι την έκδοση αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον αυτές εκδοθούν σε προγενέστερο χρόνο.».

Επειδή, στην παρ.4 της ΠΟΛ 1219/1998 με θέμα:« Επιμερισμός διαφορών, αντιμετώπιση πιστωτικών υπολοίπων και λοιπά θέματα ΦΠΑ», αναφέρεται ότι: «4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κάποιας διαχειριστικής περιόδου, θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους. Στην περίπτωση που διαφοροποιείται το πιστωτικό υπόλοιπο της τελευταίας από τις ελεγχόμενες χρήσεις, τότε θα εκδίδεται αμέσως εντολή προσωρινού ελέγχου για την επόμενη ή τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις ή φορολογικές περιόδους, εκτός αν υποβληθούν από τον υπόχρεο σχετικές τροποποιητικές - συμπληρωματικές δηλώσεις.

Η τυχόν χρεωστική διαφορά ΦΠΑ βεβαιώνεται στη διαχειριστική ή τη φορολογική περίοδο που θα προκύψει και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται για την οικεία χρήση, σύμφωνα και με τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση.

Διευκρινίζεται ότι η μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κάποιας χρήσης δεν επισύρει την επιβολή προστίμου του άρθ. 4 παράγ. 1 του ν. 2523/97 (άρθ. 48 παράγρ. 1 του ν. 1642/86), δεδομένου ότι όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, από την αναμόρφωση των μεταφερόμενων πιστωτικών υπολοίπων οι τυχόν χρεωστικές διαφορές που θα προκύψουν θα καταλογισθούν με τις οικείες προσαυξήσεις.».

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη παρούσα πράξη με την οποία αναμορφώνονται τα αποτελέσματα της δήλωσης σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	46.953,12	118.075,19	71.122,07
Αξία φορολογητέων εισροών	165.565,05	22.696,55	142.868,50
Φόρος εκροών	3.051,95	7.674,89	4.622,94

Υπόλοιπο φόρου εισροών	58.202,52	15.048,91	43.153,61
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	55.150,57	7.374,02	47.776,55

Επειδή, από την ως άνω πράξη προκύπτει ότι, το πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχόμενης χρήσης αναμορφώνεται σε 7.374,02 €, δηλαδή μειώθηκε κατά το ποσό των 47.776,55 €. επομένως απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και την ΠΟΛ 1219/1998 η οποία είναι σε ισχύ, προκειμένου να καταλογίσει τη διαφορά που προέκυψε από τη διαφοροποίηση του πιστωτικού υπολοίπου στη **διαχειριστική ή τη φορολογική περίοδο που θα προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο** από την αναμόρφωση του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 24-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2019) (Έτος 2013)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	46.953,12	118.075,19	71.122,07
Αξία φορολογητέων εισροών	165.565,05	22.696,55	142.868,50
Φόρος εκροών	3.051,95	7.674,89	4.622,94
Υπόλοιπο φόρου εισροών	58.202,52	15.048,91	43.153,61
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	55.150,57	7.374,02	47.776,55

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.