



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 16/10/2018

Αριθμός απόφασης: 4428

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **1) της ήδη λυθείσας και σε εκκαθάριση τελούσας, ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην, 2) του, ΑΦΜ: και 3) του, ΑΦΜ:, κατά:**

α) της υπ' αριθ./20-04-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000,

β) της υπ' αριθ./20-04-2018 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000 και

γ) της υπ' αριθ./20-04-2018 Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρα 6 του ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ./20-04-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000,

β) την υπ' αριθ./20-04-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000 και

γ) την υπ' αριθ./20-04-2018 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρα 6 του ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 20/04/2018 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **1) της ήδη λυθείσας και σε εκκαθάριση τελούσας, ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, 2) του, ΑΦΜ: και 3) του, ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:**

1) Με την υπ' αριθμ./20-04-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 111.467,17€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και 19§§1,4 του ν.2523/997.

Η ως άνω παράβαση αφορά σε λήψη δέκα (10) εικονικών τιμολογίων καθαρής αξίας 94.956.193 δρχ. (278.668,21€) πλέον ΦΠΑ 17.092.116δρχ (50.160,28€), εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ:, - Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, «εμπορική διαφημιστική ναυτιλιακή και εξαγωγική εταιρεία» με έδρα στην, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

α/α	ΕΙΔΟΣ /ΑΡΙΘ./ ΗΜΕΡ. ΣΤΟΙΧ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (σε δρχ)	Φ.Π.Α. (σε δρχ)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (σε δρχ)
1	ΤΙΜ. ΠΩΛ./23-02-2000	9.604.325	1.674.779	10.979.104
2	ΤΙΜ. ΠΩΛ./29-02-2000	11.418.999	2.055.420	13.474.419
3	ΤΙΜ. ΠΩΛ./27-04-2000	5.314.953	956.692	6.271.645
4	ΤΙΜ. ΠΩΛ./28-04-2000	14.228.637	2.561.155	16.789.792
5	ΤΙΜ. ΠΩΛ./28-04-2000	9.054.606	1.629.829	10.684.435
6	ΤΙΜ. ΠΩΛ./20-06-2000	9.266.278	1.667.930	10.934.208
7	ΤΙΜ. ΠΩΛ./23-06-2000	9.129.142	1.643.246	10.772.388
8	ΤΙΜ. ΠΩΛ./22-08-2000	9.852.053	1.773.370	11.625.423
9	ΤΙΜ. ΠΩΛ./25-08-2000	8.731.350	1.571.643	10.302.993
10	ΤΙΜ. ΠΩΛ./25-08-2000	8.655.750	1.558.035	10.213.785
	ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΔΡΧ.	94.946.193	17.092.116	112.048.309

ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	278.668,21	50.160,28	328.828,49
----------------	------------	-----------	------------

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 20/04/2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./23-06-2017 εντολής επανελέγχου.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ./2017 απόφαση του 2^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας με την οποία ακυρώθηκε η με αριθ./22-12-2006 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (χρήσης 2000), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, ως νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας εταιρείας.

2) Με την υπ' αριθμ./20-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 85.755,80€ (29.221.289 δρχ) πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 74.804,78€ (25.489.729 δρχ), ήτοι συνολικό ποσό 160.560,58€ (ή 54.711.018 δρχ).

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, χρήσης 2000, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, στο ποσό των 168.232.336 δρχ. και β) από την μη αναγνώριση των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών.

3) Με την υπ' αριθ./20-04-2018 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρα 6 ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού **31.026,48€**.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων, παράβαση η οποία επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 6 του ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017 ήτοι την επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του φόρου που εξέπεσε τη χρήση 2000 (62.052,95€ Χ50% = 31.026,48€) ή (21.144.544 δρχ Χ 50%=10.572.272 ΔΡΧ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρα 6 ν.2523/97), εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κατόπιν του πορίσματος των από 20/04/2018 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της με αριθ./23-06-2017 εντολής επανελέγχου.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ./2017 απόφαση του 2^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας με την οποία ακυρώθηκαν α) η με αριθ./22-12-2006 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000 και β) η/22-12-2006 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 του ίδιου Προϊσταμένου, χρήσεως 2000, ως νομικώς πλημμελής και ακυρωτέες, λόγω μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η φορολογική αρχή απέρριψε το από 11/04/2018 απαντητικό σημείωμα, με την κύρια αιτιολογία ότι ο μόνος λόγος για την επανάληψη της διαδικασίας είναι η διόρθωση της πλημμέλειας της μη πρόσκλησης για την ενάσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και όχι η επανεξέταση της υπόθεσης μετά την υποβολή από την προσφεύγουσα των σχετικών αντιρρήσεων.
2. Με τις υπ' αριθ./11,/2011 και/2013 αποφάσεις του Ζ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών ο δεύτερος και τρίτος προσφεύγων κρίθηκαν αθώοι για παραβάσεις του άρθρου 19 του ν.2523/1997. Επίσης με την υπ' αριθ./17-04-2013 απόφαση της επιτροπής του άρθρου 70 του ν.2238/1994 ακυρώθηκε η ΑΕΠ ΚΒΣ με αριθ./12, διαχειριστικής περιόδου 1998 διότι έλαβε υπόψη την από 23/04/2008 έκθεση επανελέγχου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης στην οποία ρητά αναφέρεται ότι «πεπoιθήση του επανελέγχου είναι ότι προφανώς η ελεγχόμενη επιχείρηση υπήρξε θύμα των προσώπων που ανέδειξε η έρευνα της ασφάλειας Αττικής».
3. Οι συναλλαγές των ετών 1998-2001 με τον, είτε ατομικά είτε με την ιδιότητα του ως νομίμου εκπροσώπου των εταιρειών είναι αφενός ΥΠΑΡΚΤΕΣ και αφετέρου η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Συγκεκριμένα οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν αγορά υδραυλικών και ηλεκτρολογικών υλικών, σε έργο που είχαν αναλάβει από το Δήμο Άνω Λιοσίων, στη Μυρσίνη Πελοποννήσου, καθώς και το Δήμο Αχαρνών. Οι συναλλαγές αυτές ανταποκρίνονται απόλυτα στην αξία των αγορασθέντων υλικών και των παρασχεθεισών υπηρεσιών, έχουν τιμολογηθεί προς ΟΤΑ, έχουν εξοφληθεί πλήρως, η μεταφορά των υλικών στην επιχείρηση ή στο εκάστοτε έργο αποδεικνύεται από σχετικές φορτωτικές, τα δε φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για αυτές, είναι απολύτως νόμιμα και σε καμία περίπτωση εικονικά.
4. Οι αμετάκλητες αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων δεσμεύουν τη φορολογική αρχή ως προς την συναγωγή κρίσης περί καλής πίστης της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΔΔ.
5. Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η απόφαση της επιτροπής αφορά άλλη χρήση και άλλη υπόθεση είναι αβάσιμος διότι από την έκθεση επανελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπήρξε θύμα των εκδοτών των τιμολογίων και οι οποίοι είναι οι ίδιοι που έχουν εκδώσει και τα επίμαχα τιμολόγια της
6. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/2015, ο καλός πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του και να εκπέσει το ΦΠΑ που κατέβαλε, οπότε οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ είναι άκυρες.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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.

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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόμενου το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή, στην παρ.9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

« 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, 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 φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012, 116/2013, 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1071/31-03-2015** της ΓΓΔΕ με ΘΕΜΑ: «*Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό*»:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ**, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.**134/2016** γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

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, με τις διατάξεις του άρθρου **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, με τις διατάξεις του άρθρου **5§§1,2 του ν.2717/1999** ορίζεται ότι:

«1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν Δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.

2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 20/04/2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., από επανάληψη διαδικασίας, της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η από 20/12/2006 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας Δ.Ο.Υ., προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η εκδότρια επιχείρηση, ΑΦΜ:, με έδρα στην **είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις πελάτες για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.**

Συγκεκριμένα από τις ως άνω εκθέσεις προκύπτει για την εκδότρια επιχείρηση ότι:

- Δεν φαίνεται να δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην έδρα της επί της οδού
- Φέρεται να «Άσκησε» πολλαπλές και ετερόκλητες δραστηριότητες όπως: εμπορία ηλεκτρικών – υδραυλικών ειδών, εμπορία οικοδομικών ειδών, κατασκευή & τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων προώθηση διαφημιστικών, διαφημιστική εταιρεία παραγωγής διαφημιστικού υλικού, εμπορία σιδήρων και μετάλλων ΣΚΡΑΠ.
- Από έγγραφα της Ασφάλειας Αττικής προκύπτει ότι είναι σχετιζόμενη εταιρεία με ισχυρό κύκλωμα φοροδιαφυγής . Από την επεξεργασία του κατασχεθέντος φορολογικού υλικού αποδείχθηκε ότι: Εμπνευστής – δημιουργός – πρωτοστάτης – συντονιστής του «κυκλώματος» φοροδιαφυγής ήταν ο και ότι βοηθός, συνεργός και συναυτουργός του στο «κύκλωμα πλαστογραφίας και απάτης» ήταν ο φερόμενος ως ιδιοκτήτης της εκδότριας επιχείρησης
- Οι δυο τους από κοινού έστηναν εικονικές επιχειρήσεις νομικών και φυσικών επιχειρήσεων με πλαστά έγγραφα και με πλαστές ταυτότητες. Τις επιχειρήσεις αυτές τις χρησιμοποιούσαν για να πραγματοποιήσουν εικονικές συναλλαγές εκδίδοντας πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία με απώτερο σκοπό τους τον πορισμό παράνομου εισοδήματος.

Επειδή, το τελικό πόρισμα των ως άνω εκθέσεων είναι ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν μια επιχείρηση «φάντασμα» του ως άνω κυκλώματος φοροδιαφυγής **με μοναδικό σκοπό την έκδοση και διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθότι αυτή αποδεδειγμένα ήταν εμπορικά ανύπαρκτη και καμία συναλλαγή δεν πραγματοποιήσε. Οι ως άνω ενέργειες αποτελούν μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι εισοδήματος, Φ.Π.Α. κτλ.**

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει, καταχωρήσει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της στα βιβλία της και τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις ΦΠΑ χρήσεως 2000.

Επειδή, αιτία του παρόντος έλεγχου -επανάληψη διαδικασίας αποτέλεσε η με αριθ./2017 απόφαση του 2^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας με την οποία ακυρώθηκε η με αριθ./22-12-2006 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (χρήσης 2000), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, καθώς και η με αριθ./2017 απόφαση του 2^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας με την οποία ακυρώθηκαν α) η με αριθ./22-12-2006 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000 και β) η/22-12-2006 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 του ίδιου Προϊσταμένου, χρήσεως 2000, ως νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, ο παρών έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση το με αριθ./08-03-2018 Σημείωμα διαπιστώσεων συνοδευόμενο με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, Προστίμου ΦΠΑ και διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεως 2000 καλώντας την να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επειδή, την 12/04/2008 προσήλθαν οι προσφεύγοντες ως εκπρόσωποι της προσφεύγουσας εταιρείας και κατέθεσαν τη με αριθ. πρωτ./12-04-2018 απάντηση επί του ως άνω σημειώματος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί που προβάλλουν οι προσφεύγοντες στην ως άνω απάντηση είναι όμοιοι με τους ισχυρισμούς που προβάλλουν στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων ισχυρίζονται ότι οι συναλλαγές, τόσο με την, όσο και με την, ήταν πραγματικές, αφορούσαν αγορές υδραυλικών και ηλεκτρικών υλικών σε έργα που είχε αναλάβει η εταιρεία από το Δήμο Άνω Λιοσίων, στη Μυρσίνη Πελοποννήσου και το Δήμο Αχαρνών και ότι έπεσαν θύμα του κυκλώματος που έστησαν οι και

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών τους, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν τις υπ' αριθ./11,/2011 και/2013 αποφάσεις του Ζ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών με τις οποίες οι προσφεύγοντες κρίθηκαν αθώοι για παραβάσεις του άρθρου 19 του ν.2523/1997. Επίσης, επικαλέστηκε την υπ' αριθ./17-04-2013 απόφαση της επιτροπής του άρθρου 70 του ν.2238/1994 με την οποία ακυρώθηκε η ΑΕΠ ΚΒΣ με αριθ./12, διαχειριστικής περιόδου 1998, διότι έλαβε υπόψη την από 23/04/2008 έκθεση επανελέγχου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης στην οποία ρητά αναφέρεται ότι «πεποίθηση του επανελέγχου είναι ότι προφανώς η ελεγχόμενη επιχείρηση υπήρξε θύμα των προσώπων που ανέδειξε η έρευνα της ασφάλειας Αττικής».

Επειδή, με τις ως άνω αποφάσεις κρίθηκε το αδίκημα της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των επιχειρήσεων και, κατά τα έτη 1998, 2000 2001 και 2002 και συνεπώς δεν δύναται να ληφθούν υπόψη κατά την κρίση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της, κατά το έτος 2000.

Επομένως, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η φορολογική διοίκηση δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 5§§1,2 του ν.2717/1999 απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμες.

Επειδή, πέραν των ως άνω αποφάσεων, οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν άλλα αποδεικτικά στοιχεία ούτε κατά τον έλεγχο ούτε κατά το ενδικοφανές στάδιο στην Υπηρεσία μας (π.χ. αποδεικτικά διακίνησης των αγαθών, αποδείξεις πληρωμής, συμφωνητικά με τους Δήμους) που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό τους ότι οι κρινόμενες συναλλαγές ήταν πραγματικές και αφορούσαν αγορές υδραυλικών και ηλεκτρικών υλικών σε έργα που είχε αναλάβει η εταιρεία από το Δήμο Άνω Λιοσίων, στη Μυρσίνη Πελοποννήσου και το Δήμο Αχαρνών.

Επομένως, ο ως άνω ισχυρισμός τους απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, αποτελεί πάγια νομολογία ότι ο λόγος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης προβάλλεται αλυσιτελώς αν δεν αναφέρονται παράλληλα και συγκεκριμένοι ισχυρισμοί που θα προβάλλονταν ενώπιον της Διοίκησης (αν είχε γίνει κλήση σε ακρόαση) και που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Σε περίπτωση, δε, που με ειδική διάταξη νόμου προβλέπεται πέραν της προηγούμενης ακρόασης και ενδικοφανές στάδιο, η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καλύπτεται εφόσον ο διοικούμενος τηρήσει το ενδικοφανές στάδιο και προβάλει τους κρίσιμους ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 2560/2015, 4447/2012).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η φορολογική αρχή δεν επανεξέτασε την υπόθεση μετά την υποβολή από εκείνους των σχετικών αντιρρήσεων τους και επομένως δεν τηρήθηκε επί της ουσίας η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς τις προσκομιζόμενες αποφάσεις η φορολογική αρχή τις εξέτασε μεν, αλλά δεν επηρέασαν την τελική της κρίση και σχετικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν κανένα λοιπό αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, επιπροσθέτως, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται **καλοπιστία** ως προς τη λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων και ισχυρίζονται ότι σύμφωνα με την υπ' αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, πρέπει να ακυρωθεί ο διορθωτικός προσδιορισμός του ΦΠΑ.

Επειδή, η εν λόγω γνωμοδότηση αναφέρεται στη δυνατότητα του λήπτη να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα του έσοδα.

Επειδή, σχετική με το ΦΠΑ είναι η με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς τα φορολογικά στοιχεία δεν εκδόθηκαν από **συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/04/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου (Επανελέγχου) εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, Φ.Π.Α ν.2852/2000 και προστίμου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **1)** της ήδη λυθείσας και σε εκκαθάριση τελούσας, ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, **2)** του, ΑΦΜ: και **3)** του, ΑΦΜ:

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2000:

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **111.467,17 €**

β) Φ.Π.Α.

Φ.Π.Α	85.755,80 €
Πρόσθετος φόρος βάσει ν.4509/2017	74.804,78 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	160.560,58 €

γ) Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ποσού: 31.026,48 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η 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.