



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

(ως προς το ποσό του πίνακα προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015-31/03/2015 στη σελ. 15, στη στήλη του ελέγχου το υπόλοιπο του φόρου για επιστροφή διορθώνεται από 31.331,50 στο ορθό 6.200,85)

Θεσσαλονίκη, 11-9-2017

Αριθμός Απόφασης: 1863

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 1064/12-04-2017 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος, β) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για το

φορολογικό έτος, γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, δ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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 απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα διατηρούσε κατά τις κρινόμενες χρήσεις στη και συγκεκριμένα επί της οδού, ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών εκτός των άλλων το χονδρικό εμπόριο μελιού και ειδικότερα την εξαγωγή προϊόντων μελιού. Τήρησε δε κατά τις κρινόμενες χρήσεις βιβλίο εσόδων – εξόδων, ήτοι απλογραφικά βιβλία.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. αίτηση που κατέθεσε η παραπάνω επιχείρηση στην, αιτούμενη την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αξίας 31.331,50 ευρώ. Το ποσό αυτό ήταν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης του φόρου της υπ' αριθμ. υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ α' τριμήνου του, μεταφέροντας πιστωτικό υπόλοιπο ποσού€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου. Ως εκ τούτου, αντικαταστάθηκε η αρχική εντολή με την υπ' αριθμ. εντολή με επέκταση του ελέγχου και στην προηγούμενη φορολογική περίοδο, από την οποία προέκυψε το μεταφερόμενο ποσό ΦΠΑ.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με εβδομήντα τέσσερις χιλιάδες εκατόν τριάντα οχτώ ευρώ και εννέα λεπτά (74.138,09€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1. Εξέδωσε μερικώς εικονικό με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικό στοιχείο παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 6,7,8 του ΚΦΑΣ και 8,10,12,14 των Ε.Λ.Π.

. Η αξία του εικονικού εκδοθέντος στοιχείου και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 34.404,48€ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ- INVOICES		86.011,20	40,00%	34.404,48

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β΄ του ν. 4337/2015.

2. Εξέδωσε μερικώς εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2§3 ,6,7,8 του ΚΦΑΣ και 5,8,10,12,14 των ΕΛΠ. Η αξία των εκδοθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 39.733,61€, αναλύονται ως ακολούθως :

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ- INVOICES		79.998,68	20,00%	14.999,74
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ- INVOICES		123.669,36	20,00%	24.733,87

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με πενήντα έξι χιλιάδες εξακόσια τριάντα ευρώ και τριάντα λεπτά (56.630,30€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1. Εξέδωσε μερικώς εικονικό με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικό στοιχείο παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2§3, 6,7,8 του ΚΦΑΣ και 5,8,10,12,14 των Ε.Λ.Π.. Η αξία των εκδοθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 56.630,30€ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ- INVOICES		156.643,52	20,00%	31.328,70
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ- INVOICES		126.508,00	20,00%	25.301,60

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β΄ του ν. 4337/2015.

Επιπλέον ο έλεγχος κατά τη φορολογική περίοδο διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη εξέδωσε το υπ' αριθμ. φορολογικό στοιχείο αξίας 51,12€ προς την επιχείρηση με πωληθέντα είδη κόκκινο κρασί, το οποίο και καταχώρησε στα βιβλία της ως εξαγωγή. Ωστόσο το εν λόγω παραστατικό δεν υπάρχει στην κατάσταση εξαγωγών του συστήματος στοιχεία τελωνείων – ICIS και δε συνοδεύεται από τελωνειακό έγγραφο, κατά συνέπεια δεν αναγνωρίστηκε ως εξαγωγή.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από 28.254,12 ευρώ σε 10.502,10 ευρώ.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από 31.331,50 ευρώ σε 6.200,85 ευρώ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη ύπαρξη εικονικότητας λόγω μη συνδρομής αφενός της προϋπόθεσης της ύπαρξης φορολογικού στοιχείου, επί του οποίου καταγιγνώσκεται εικονικότητα και αφετέρου λόγω μη συνδρομής της προϋπόθεσης της ανύπαρκτης συναλλαγής. Αντί για την έκδοση απλών χρεωστικών σημειωμάτων ή απλών εγγράφων για τη λήψη δανείων, η επιχείρηση επίτηδες εξέδωσε τιμολόγια με τιμή ανώτερη της πραγματικής των προϊόντων που εξήγαγε για να καλύψει τις ανάγκες δανεισμού της.
2. Σε περίπτωση που δεν γίνει δεκτός ο πρώτος ισχυρισμός, να εφαρμοστεί η αρχή της επιεικέστερης διάταξης. Πιο συγκεκριμένα, να εφαρμοστεί η διάταξη του καταργηθέντος

πλέον άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. δδ του ν. 4174/2013, ήτοι της περίπτωσης δηλαδή όπου η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της συναλλαγής, η οποία αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή, αυτή του δανείου. Μετά τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του ν. 4337/2015 δεν επαπειλείται οιοδήποτε πρόστιμο για την εν λόγω παράβαση. Αν παρ' όλα αυτά ήθελε θεωρηθεί ότι η εν λόγω παράβαση τιμωρείται, επικαλούμενοι την αρχή της επιεικέστερης διάταξης, η εν λόγω καταλογιστική πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, άλλως δέον να τροποποιηθεί διότι δεν εφαρμόστηκε η επιεικέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. δδ του Ν. 4174/82013, ως ίσχυε προ της κατάργησής της.

3. Όπως επικουρικώς αν ήθελε θεωρηθεί εν προκειμένω, ότι συντρέχει περίπτωση υπερτιμολόγησης λόγω συνδρομής του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 και όχι των διατάξεων περί εικονικότητας, να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη και λόγω μη συνδρομής του στοιχείου απόκρυψης φόρων, δεν τίθεται θέμα επιβολής οιοδήποτε ποσού φόρου ή προστίμου.
4. Σχετικά με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ είναι μη νόμιμος ο εκ νέου υπολογισμός του πιστωτικού υπολοίπου

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1§6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), υποπαρ. 9 έως 13. «Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής. Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό. β).... γ)δ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α., τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο Α.Φ.Μ. του. ε) στ)

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ. Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και

προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί....

12. Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, αναφέρει τον ΑΦΜ του, καθώς και το πλήρες ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα ή μόνο από αυτόν.

13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.

Επειδή στο αρ. 2§3 του ίδιου νόμου αναφέρεται ότι : «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στο άρθρο 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αναφέρεται 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. 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας. 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο,

καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. 6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκππτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών....».

Επειδή, στο άρθρο 24 του ν. 2859/2000 αναφέρεται ότι : «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή, β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή...»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 1 της ΠΟΛ 1262/93 προβλέπεται ότι «Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο πωλητή - εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας απαιτούνται: α) Τιμολόγιο πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Στο τιμολόγιο, που πρέπει να θεωρείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής, αναγράφεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ». β) Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, που προορίζεται για το αρχείο του εξαγωγέα, καθώς και το αντίτυπο 3 του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.), από το οποίο αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών. γ) Το οικείο αποδεικτικό της τυχόν μεσολαβούσας τράπεζας, για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της συγκεκριμένης πράξης.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ν. 4174/2013: «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, οπότε 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, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του

φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. 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 για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του ΣΤ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων δεν είναι αρκετή για να δικαιολογήσει την διάπραξη του εγκλήματος της φοροδιαφυγής με την έκδοση εικονικών τιμολογίων. Σύμφωνα με την νομολογία έχει κριθεί ότι η εικονικότητα μιας συναλλαγής δεν αίρεται ακόμα και αν μετέπειτα ακολουθήσει η πραγματική συναλλαγή, πόσο μάλλον που στην περίπτωση αυτή πραγματική συναλλαγή δεν έλαβε ποτέ χώρα (ΣΤΕ 3704/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμό τουκαι με το υπ' αριθμό η, πληροφόρησαν τη Δ.Ο.Υ.

..... σχετικά με τις ενδεικτικές τιμές πώλησης ελληνικού μελιού είτε στην εσωτερική είτε στην εξωτερική αγορά. Οι τιμές αυτές είναι αξιοσημείωτα πιο χαμηλές από αυτές που η προσφεύγουσα τιμολογούσε τον πελάτη της στο εξωτερικό.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε μεγάλες αποκλίσεις στις αξίες των επίμαχων τιμολογίων πώλησης της ελεγχόμενης περιόδου μολονότι πρόκειται για πώληση ίδιων προϊόντων προς την ίδια επιχείρηση

«.....»).

Ειδικότερα:

- Στο τιμολόγιο πώλησης-invoice νούμερο πωλούνται ίδια προϊόντα, στις ίδιες ποσότητες σε διαφορετικές αξίες-πολύ μεγαλύτερες, παρουσιάζοντας μεγάλες αποκλίσεις, ενώ αγοράζονται στις ίδιες τιμές σε σχέση με τα αντίστοιχα προϊόντα που αναγράφονται σε άλλα τιμολόγια πώλησης που στο σύνολό τους αποτελούσαν την κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Επιπλέον υπάρχουν μεγάλες αποκλίσεις από την τιμή πώλησης των ίδιων προϊόντων που ισχύουν στην αγορά σύμφωνα με την ενημέρωση από τους ειδικούς φορείς, γεγονός που η ίδια η αιτούσα το επιβεβαιώνει με την έκδοση των σχετικών πιστωτικών τιμολογίων (αναφέρονται κάτωθι).
- Όσον αφορά στα λοιπά, τέσσερα, επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι,..... σημειώνεται ότι και σε αυτά αναγράφονται αξίες μεγαλύτερες των πραγματικών, γεγονός το οποίο αποδεικνύεται από την τιμολόγηση των προϊόντων σε αξίες πολύ μεγαλύτερες από τις τιμές πώλησης ελληνικού μελιού τόσο στην εσωτερική όσο και στην εξωτερική αγορά, επίσης, αποδεικνύεται από τη διόρθωση της στατιστικής αξίας των φορολογικών στοιχείων από το . τελωνείο, καθώς και από την έκδοση από την αιτούσα των σχετικών πιστωτικών τιμολογίων.

Επειδή, ενισχυτικό στοιχείο της παραπάνω διαπιστωθείσας παράβασης αποτελεί το πόρισμα ελέγχου από το – τμήμα εκ των υστέρων ελέγχου, το οποίο πραγματοποίησε διόρθωση της στατιστικής αξίας στις διασαφήσεις της ελεγχόμενης οι οποίες αντιστοιχούν στα εν λόγω παραστατικά εξαγωγής και της επέβαλε τα αναλογούντα πρόστιμα.

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ισχυρίστηκε ότι είχε εκδώσει πιστωτικά τιμολόγια που συνδέονται με τα χρεωστικά σημειώματα (εκδόσεως της, το οποίο στην περιγραφή του αναφέρει πως χρεώθηκε με μεγαλύτερο κόστος υλικών συσκευασίας στα τιμολόγια πώλησης-invoices και στην στήλη των ευρώ αναφέρεται ποσό 136.554,00 €) & No

(εκδόσεως

της

.....
....., το οποίο στην περιγραφή του αναφέρει ότι προέκυψε επιστροφή από την προπληρωμή τους για τα υλικά συσκευασίας του μελιού για το και στην στήλη των ευρώ αναφέρεται ποσό 42.192,00 €).

Επειδή σύμφωνα με το πόρισμα τα ελέγχου στα πιστωτικά τιμολόγια :

* Νο/17-12-2014 ως αιτία πίστωσης αναφέρονται τα "invoices 2-3-4 έναντι του χρεωστικού σημειώματος Νο 1 - λόγω ακαταλληλότητας εμπορευμάτων".

* Νο/23-01-2015 ως αιτία πίστωσης αναφέρεται "έναντι του χρεωστικού σημειώματος - λόγω ακαταλληλότητας εμπορευμάτων".

* Νο/14-04-2015 ως αιτία πίστωσης αναφέρεται "έναντι του χρεωστικού σημειώματος λόγω ακαταλληλότητας εμπορευμάτων",
γεγονός που ενισχύει τη διαπίστωση του ελέγχου πως η προσφεύγουσα τιμολόγησε σε αξίες πολύ μεγαλύτερες των πραγματικών.

Επειδή, μολονότι με τα ως άνω αναφερόμενα χρεωστικά σημειώματα η αγοράστρια επιχείρηση αιτείται την επιστροφή των σχετικών ποσών, η ίδια εταιρία συνεχίζει να εξοφλεί τα τιμολόγια-invoices, έπειτα από την προκύπτουσα διαφορά, εις ολόκληρο, ενώ θα μπορούσε να συμψηφίσει το απαιτούμενο ποσό.

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της, ο έλεγχος απέστειλε τα υπ' αριθμό & αιτήματα στο τραπεζικό ίδρυμα "....." για τις κινήσεις σε λογαριασμό της ελεγχόμενης και διαπιστώθηκε ότι στο τραπεζικό ίδρυμα ".....", για την περίοδο έως, η προσφεύγουσα διατηρούσε λογαριασμό, από την εικόνα των κινήσεων του οποίου προκύπτει ότι πραγματοποίησε εξερχόμενα εμβάσματα όχι μόνο προς την εταιρία , , αλλά και στο φυσικό πρόσωπο, διαχειρίστρια της προαναφερόμενης Ltd, ,, , ενώ η εξόφληση των πιστωτικών τιμολογίων θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί αποκλειστικά στην συναλλασσόμενη εταιρία. Επιπλέον, ορισμένες πληρωμές πραγματοποιήθηκαν σε χρόνους προγενέστερους της έκδοσης των χρεωστικών σημειωμάτων.

Επειδή, «Δάνειο» είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

Επειδή, η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. Ια ή 15 παρ. Ια του Κώδικα Χαρτοσήμου, τα δάνεια υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων. Εξαιρετικά, με ειδικές διατάξεις νόμων επιβάλλεται, τέλος χαρτοσήμου μικρότερο του 3% ή του 2% ή θεσπίζεται ατέλεια επί δανείων, που συνάπτονται μεταξύ ορισμένων προσώπων. Το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται και στην περίπτωση, που το προϊόν του δανείου δοθεί ως δάνειο από τον οφειλέτη σε τρίτο, καθόσον στη περίπτωση αυτή πρόκειται, για νέα σύμβαση δανείου (δεύτερη), η οποία είναι ανεξάρτητη από την πρώτη (Υπ. Οικ. Π. 2769/1965).

- Ως προς την επιβολή του ανωτέρω τέλους χαρτοσήμου λεκτέα τα εξής:

- Το ως άνω τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται τόσο επί παραδοτικού δανείου, όσο και επί υποσχετικού ή συναινετικού δανείου (και Ν.Σ.Κ. γνωμ. 97/1982, Υπ. Οικ. Ν. 2376/124/1982).

- Το ως άνω τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται είτε κατά το στάδιο της συμφωνίας και ταυτόχρονης παράδοσης του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη (καταρτιζόμενο δάνειο), είτε κατά το στάδιο μόνο της συμφωνίας (συναινετικό ή υποσχετικό), είτε κατά το στάδιο μόνο της παράδοσης του δανείσματος στον οφειλέτη εκ μέρους του δανειστή (σελ 187, ΡΕΠΠΑΣ Π., ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ –ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΩΔ. ΤΕΛ. ΧΑΡΤ. 4^η έκδοση 2007).

- Σε περίπτωση, που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως, στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου θα υπαχθεί ή η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία των συμβαλλόμενων επιτηδευματιών, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο (Σ.τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994, κ.λπ.), ή η σχετική περί του δανείου αυτού εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. Ιβ ή 15 παρ. Ιβ Κ.Τ.Χ. και Σ.τ.Ε. 3914/1977).

Επειδή το από 22/7/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και της εταιρίας “.....” αποτελεί μια αφηρημένη υπόσχεση χρέους αφού στη σελ 3 αναφέρεται ότι «Για την εκπλήρωση των αναληφθεισών υποχρεώσεων από τον Προμηθευτή, Διανομέας, αναγνωρίζοντας τις δυσκολίες του ελληνικού χρηματοπιστωτικού συστήματος, συμφωνεί και δεσμεύεται να χρηματοδοτεί, όπου χρειάζεται, τις εμπορικές δραστηριότητες του Προμηθευτή μέσω της δημιουργίας πηγής χρηματοδοτικής διευκόλυνσης υπέρ του Προμηθευτή. Τα ποσά που θα χορηγηθούν από τον Διανομέα θα επιστραφούν άτοκα ή θα συμψηφισθούν με απαιτήσεις του Προμηθευτήγια τις αντίστοιχες καταβολές θα εκδοθούν τα απαραίτητα έγγραφα, σύμφωνα με το δίκαιο του εκάστου των αντισυμβαλλομένων.»

Επειδή ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι πίσω από τη συναλλαγή της πώλησης προϊόντων υποκρύπτονταν και δεύτερη συναλλαγή αυτή της δανειακής σύμβασης, ο ισχυρισμός αυτός πρέπει

να κριθεί αβάσιμος διότι δεν τηρήθηκε καμία από τις προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος και δεν τηρήθηκαν οι φορολογικές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υποκρυπτόμενης συναλλαγής που δικαιολογεί τη διαφορά στη τιμή των εξαγωγών είναι αβάσιμος, (όπως αυτό προκύπτει από την αντίκρουση του πρώτου ισχυρισμού), παρέλκει η εξέταση του αιτήματος της προσφεύγουσας, για την εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 55§2γ υποπερ. δδ' του ν. 4174/2013.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 50§1 του ν. 4172/2013 : «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, από τα δεδομένα της εξεταζόμενης υπόθεσης δεν προκύπτει απόκρυψη εσόδων και κατ' επέκταση κερδών, δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 50 του ν. 4172/2013, του οποίου γίνεται επίκληση από την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 όπως ισχύει: "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". Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 2§1 του ν. 2859/2000: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η

εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου, δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 προβλέπονται συγκεκριμένες καταρχήν απαλλαγές από τον φόρο, οι προϋποθέσεις των οποίων ρυθμίζονται, βάσει της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, από αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24§1,2 του ν. 2859/2000: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,

β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.

Κατά την έννοια των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου θεωρούνται:

αα) ως "αγαθά εξοπλισμού", τα ενσωματούμενα ή χρησιμοποιούμενα σε μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης,

ββ) ως "αγαθά εφοδιασμού", κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών. ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να

εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 1 της ΠΟΛ 1262/1993: «Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο πωλητή - εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας απαιτούνται:

α) Τιμολόγιο πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στο τιμολόγιο, που πρέπει να θεωρείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής, αναγράφεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ».

β) Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, που προορίζεται για το αρχείο του εξαγωγέα, καθώς και το αντίτυπο 3 του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.), από το οποίο αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών.

γ) Το οικείο αποδεικτικό της τυχόν μεσολαβούσας τράπεζας, για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της συγκεκριμένης πράξης.

Εν προκειμένω στη με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. επιμελώς αναγράφεται, ότι η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία τιμολόγια πώλησης-invoices, τα με αρ.,,,, αναγράφοντας αξίες μεγαλύτερες των πραγματικών. Εν συνεχεία, για την τακτοποίηση των ως άνω μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εξέδωσε τρία (3) πιστωτικά τιμολόγια, ήτοι τα υπ' αριθμό, &, συνολικής αξίας 193.261,00 €. Σημειώνεται ότι η αξία αυτή συμπίπτει με μικρή απόκλιση (1.193,64 €) με τη διαφορά αξιών που προέκυψε από τον έλεγχο του Α' Τελωνείου η οποία και είναι ίση με 194.454,64 €.

Επειδή, ο έλεγχος συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εκροές ποσό το οποίο ήδη έχει αποδειχτεί από τη διενέργειά του ως εικονικό και το οποίο απεικονίστηκε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ στο πεδίο (310), ήτοι εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται τα ποσά των πωλήσεων προς τρίτες χώρες (εξαγωγές), ο λογισμός της εικονικής αυτής αξίας στις φορολογητέες εκροές στερείται επαρκούς αιτιολογίας και δεν προβλέπεται από καμία διάταξη νόμου. Για το λόγο αυτό ισχύουν τα ποσά που δήλωσε εξ' αρχής η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Πιο συγκεκριμένα:

Για τη φορολογική περίοδο :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	3.872,48	140.426,48	3.872,48
Αξία φορολογητέων εισροών	179.859,63	179.859,63	179.859,63
Φόρος εκροών	846,58	18.598,60	846,58

Υπόλοιπο φόρου εισροών		29.100,70	29.100,70	29.100,70
Πιστωτικό υπόλοιπο		28.254,12	10.502,10	28.254,12
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	28.254,12	10.502,10	28.254,12
	Για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Για τη φορολογική περίοδο :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΜΕ ΑΠΟΦΑΣΗ
Αξία φορολογητέων εκροών		56.758,72	51,12	-51,12
Αξία φορολογητέων εισροών	138.909,12	138.909,12	138.909,12	
Φόρος εκροών		7.378,63	11,76	-11,76
Υπόλοιπο φόρου εισροών	46.577,42	28.825,40	46.577,42	
Πιστωτικό υπόλοιπο	46.577,42	21.446,77	46.565,66	-11,76
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο	Για έκπτωση	15.245,92	15.245,92	15.234,16
φόρου	Για επιστροφή	31.331,50	6.200,85	31.331,50
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				0

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και πιο συγκεκριμένα : 1) την τροποποίηση των : α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου-....., β) της με αριθμ. ./.... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου, κατά τα ποσά των ως άνω πινάκων, λόγω έλλειψης νομικού ερείσματος και 2) την απόρριψη του αιτήματος της προσφεύγουσας ως προς την ακύρωση των πράξεων : α) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος, β) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.

4337/2015 για το φορολογικό έτος, και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. των σχετικών ενεργειών με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους

Πρόστιμο του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015	74.138,09€
---	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους

Πρόστιμο του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015	56.630,30€
---	------------

ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	28.254,12€
----------------------------	------------

Φορολογική περίοδος

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	15.234,16€
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	31.331,50€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.