



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-7-2017
Αριθμ. Αποφ.: 1429

**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

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 Απόφασης 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. Την με ημερομηνία ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των : α) . . ΤΟΥ ... με ΑΦΜ ... β) . . ΤΟΥ ... με ΑΦΜ ... και γ) . . ΤΟΥ ... με ΑΦΜ ..., ως πρώην εταίρων της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..., ήδη λυθείσας και μετατραπείσας στην

ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «..... –» κατά της με αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1991-31/12/1991 της Δ.Ο.Υ.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των : α) . . ΤΟΥ ... με ΑΦΜ ... β) . . ΤΟΥ ... με ΑΦΜ και γ) . . ΤΟΥ ... με ΑΦΜ ..., ως πρώην εταίρων της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ...../17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1991-31/12/1991, της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την «.....», ήδη λυθείσας και μετατραπείσας στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «. ..», διαφορά κύριου φόρου ύψους 15.894,30 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 15.894,30 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 31.788,60 € , καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων ήτοι, του με αριθμ. Τ.Π. 15/19/9/1991, καθαρής αξίας 20.066.400 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 3.611.952 δρχ, και του με αριθμ. 16/19-9-1991 Τιμολογίου Πώλησης, καθαρής αξίας 10.022.400 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 1.804.032 δρχ. εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Η ανωτέρω οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε βάσει της από2017 Έκθεσης μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αρ. .../....-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια εκτέλεσης της με αριθμ. .../2016 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με το διατακτικό της ανωτέρω απόφασης, ακυρώθηκε η με αριθμ./6-2-2012 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, και η 2/2012 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 47 του ν. 1642/1986, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1991. Περαιτέρω, με την ανωτέρω απόφαση αναπέμφθηκε η υπόθεση στη φορολογική αρχή, προκειμένου να διενεργήσει νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου με βάση τα αριθμητικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της.

Ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο 01/01/1991-31/12/1991, η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», μέλη της οποίας υπήρξαν οι ήδη προσφεύγοντες με ποσοστό συμμετοχής 1/3 έκαστος, είχε ως

αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση πλεκτηρίου, ενώ η έδρα αυτής, μέχρι και τις 30-9-1992 βρισκόταν επί της οδού αριθμ. ... στη Νέα . .. Για την παρακολούθηση των εργασιών της, η ανωτέρω εταιρεία τήρησε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας και είχε υποβάλει κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1991 προς τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης την 7260/3-4-1992 εκκαθαριστική δήλωση και τις οικείες προσωρινές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην παραπάνω εταιρεία βάσει της 1076235/4875/0009^Α/20.9/24.9.1991 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, «Έλεγχος Ανέλεγκτων Υποθέσεων Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Β'774), εκδόθηκε το με αριθμ. 111/1993 φύλλο ελέγχου οικονομικού έτους 1992 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1991), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με το οποίο καταλογίστηκε σε βάρος της εν λόγω εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 168.142 δρχ. καθώς και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας σε ποσοστό 100% επί της ανωτέρω διαφοράς. Η επιβληθείσα με το ως άνω φύλλο προσαύξηση περιορίστηκε, κατόπιν της 126/1993 πράξης συμβιβασμού στο 1/5 βάσει των οικείων διατάξεων της παραπάνω 1076235/4875/0009^Α/20.9/24.9.1991 υπουργικής απόφασης.

Εν συνεχεία, δυνάμει του με αριθμ. 64272/16-3-1999 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, κλήθηκε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να διενεργήσει διασταυρωτικό έλεγχο διαπίστωσης ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, των με αριθμ. 15/19-9-1991 και 16/19-9-1991 τιμολογίων πώλησης καθαρής αξίας 20.066.400 δρχ. και 10.022.400 δρχ. αντίστοιχα, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», τα οποία είχαν παραληφθεί από τα όργανα της πρώην Υ.Π.Ε.ΔΑ. Θεσσαλονίκης. Προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος αυτός στην ομόρρυθμη εταιρεία, κλήθηκε ο κατά το χρόνο λύσης της εταιρείας διαχειριστής της, . . ., να προσκομίσει τα βιβλία της επιχείρησης, τις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α., τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, καθώς και φορολογικά στοιχεία της επίδικης χρήσης, στην οποία όμως δεν ανταποκρίθηκε. Ενόψει, ακολούθως, των παραβάσεων στις οποίες κατά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, είχε υποπέσει η ελεγχόμενη ομόρρυθμη εταιρεία και συγκεκριμένα : α) της μη προσκόμισης – επίδειξης των αιτηθέντων με την παραπάνω έγγραφη πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 01/1/-31/12/1991 και β) της λήψης κατά την επίδικη χρήση των δύο κριθέντων ως εικονικών από το έλεγχο στοιχείων 15/19-9-1991 και 16/19-9-1991, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», τα τηρηθέντα βιβλία της ελεγχόμενης ομόρρυθμης εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή. Κατόπιν αυτών, και ενόψει ειδικότερα του ότι ο συγκεκριμένος έλεγχος πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με το προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, σε συνδυασμό και με τα πορίσματα της από 22/12/2003 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε για την εκδότρια εταιρεία, προέκυψε ότι τα ως άνω τιμολόγια ήταν εικονικά ως προς τις συναλλαγές που αναφέρονται σε αυτά, και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικώς. Εν συνεχεία, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., υιοθετώντας τα πορίσματα του ελέγχου και θεωρώντας τα προαναφερόμενα στοιχεία ως συμπληρωματικά και περιελθόντα εκ των υστέρων σε γνώση της Υπηρεσίας, εξέδωσε κατ'εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. την με αριθμ.

1/26-2-2004 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του οφειλόμενου Φ.Π.Α. με την οποία καταλόγισε σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρίας διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 17.662.762 δρχ. καθώς και πρόσθετο φόρο ανακρίβειας, σε ποσοστό 100% επί της ανωτέρω διαφοράς κύριου φόρου ύψους 17.662.762 δρχ. και την με αριθμ. 1/27-2-2004 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 47 του ν. 1642/1986 ύψους 3.532.552 δρχ., λόγω διαπιστωθείσας εικονικότητας των παραπάνω τιμολογίων. Η ανωτέρω συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η παρακολουθηματικού χαρακτήρα πράξη επιβολής προστίμου, ακυρώθηκαν κατόπιν της 2230/2010 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε στα πλαίσια άσκησης προσφυγής των προσφευγόντων, σύμφωνα με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρήσει την τυπική διαδικασία της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης των με αριθμ. 15 και 16/19-9-1991 τιμολογίων πώλησης εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή συνέταξε την από 27-01-2012 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. σε βάρος της εταιρείας, λαμβάνοντας υπόψη της και το πόρισμα της έκθεσης για την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων σχετικά με τη εικονικότητα των συναλλαγών. Επίσης, στην ίδια έκθεση ελέγχου θεωρήθηκε εκ νέου, ότι η ελεγχόμενη μη νομίμως δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την αριθμ. 2316/2004 έγγραφη πρόσκληση στοιχεία, συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ούτε και κάποιο άλλο στοιχείο σχετικό με τον έλεγχο. Ενόψει της μη ανταπόκρισης της στην ως άνω πρόσκληση και της διαπιστωθείσας από τον έλεγχο παράβασης της λήψης των δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της, για τη χρήση 1991, κρίθηκαν ανακριβή και ακαθάριστα έσοδα της προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Ακολούθως εκδόθηκαν: α) η με αριθμ. 1/6-2-2012 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1991, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας των προσφευγόντων διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 17.662.762 δρχ. (ήδη 51.834,95 €), καθώς και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 100% επί της ανωτέρω διαφοράς και συνολικώς ποσό 35.325.524 δρχ (ήδη 103.669,92 €), και β) η παρακολουθηματικού χαρακτήρα 2/2012 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 47 του ν. 1642/1986, ποσού 10.366,99 €. Οι ανωτέρω πράξεις ακυρώθηκαν με την αριθμ. 2600/2016 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, καθότι βάσει της παρ. 8 του άρθρου 11 της 1076235/4875/0009^Α/20.9/24.9.1991 Απόφασης του Υπουργού των Οικονομικών, παρέχεται η δυνατότητα σε όσους έχουν υπαχθεί σε έλεγχο και εν τέλει σε περαίωση κατά τις διατάξεις της ίδιας υπουργικής απόφασης, να καταστρέψουν τα φορολογικά στοιχεία των υποθέσεων που ελέγχθησαν μετά ένα έτος από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (η οποία επέρχεται με τη σύνταξη της πράξης της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς), χωρίς την έγκριση της φορολογικής αρχής. Επειδή, σύμφωνα με το ίδιο ως άνω διατακτικό της ...)/2016 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι το με αριθμ. 111/93 φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1991 και της σχετικής 126/93 πράξης συμβιβασμού η εταιρεία «....» περαίωσε την εν λόγω χρήση βάσει των διατάξεων της ως άνω υπουργικής απόφασης, το δικαστήριο έκρινε ότι η εν λόγω εταιρεία δεν είχε υποχρέωση

διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων της ένδικης χρήσης ούτε δε προσκόμισης ενώπιον της φορολογικής αρχής μετά την 2316/29-1-2004 πρόσκληση. Ακολούθως, λαμβάνοντας υπόψη ότι η αξία των επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων αντιστοιχεί στο 8,8% περίπου των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της εταιρίας, έκρινε ότι η αποδιδόμενη σε βάρος της πλημμέλειας της λήψης εικονικών στοιχείων ενόψει του ύψους και της βαρύτητάς της είναι περιορισμένης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη αυτής, με αποτέλεσμα να μην δύναται από μόνη της να καταστήσει ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης για την ένδικη χρήση και αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και συνεπώς δεν συνιστά νόμιμο λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας και προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, τα οποία θα έπρεπε να υπολογιστούν με λογιστικό τρόπο βάσει των αριθμητικών δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων της. Κατά ακολουθία των ανωτέρω, το Δικαστήριο με την : /2016 απόφαση, ακύρωσε την με αριθμ. 1/6-2-2012 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την με αριθμ. 2/2012 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 47 του ν. 1642/1986, διαχειριστικής χρήσης 1991, και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να διενεργήσει νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου από την εταιρεία των προσφευγόντων Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 1991.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1991-31/12/1991, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 1642/1986, έχει παραγραφεί στις 31/12/2001.
2. Το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης με την .../2016 απόφασή του, χωρίς αιτιολογία και κατά κακή εκτίμηση έκρινε ότι η επίδοση της αρχικής με αριθμ. 1/2004 πράξης ήταν νόμιμη.
3. Οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 δεν ισχύουν.
4. Ασκήθηκε έφεση κατά της .../2016 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία πιθανολογείται ότι θα γίνει δεκτή και συνεπώς δεν οφείλεται Φ.Π.Α. για την επίδικη χρήση.
5. Η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη, αποδέχθηκε την με αριθμ. .../2016 απόφαση του Μον. Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης ως νόμιμη και βάσιμη, ενώ με την από .../2016 έφεσή της αμφισβήτησε το κύρος και την νομιμότητα της, παρέπεται ότι η πράξη αυτή δεν έχει νόμιμο έρεισμα και πρέπει να ακυρωθεί.
6. Με την αριθ. :..... 1995 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κηρύχθηκε σε

πτώχευση η εκδότρια εταιρεία των εικονικών φορολογικών στοιχείων « . . .», γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν είχε παύσει να λειτουργεί κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων, και είχε τη δυνατότητα να συναλλάσσεται, ενώ δεν αποδείχθηκε το αντίθετο από τη φέρουσα το βάρος αποδείξεως φορολογική αρχή.

7. Δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός έλεγχος στην επιχείρηση ενώ η εικονικότητα των συναλλαγών είναι αβάσιμη και αναπόδεικτη.

8. Δεν πραγματοποιήθηκε φορολογικός έλεγχος στην εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρεία και το γεγονός αυτό λειτουργεί σε βάρος της ομόρρυθμης εταιρείας των προσφευγόντων – Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

9. Το επικαλούμενο στην έκθεση ελέγχου έγγραφο του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας δεν έχει καμία απολύτως αποδεικτική αξία.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης για την χρήση 1991

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)... β)...

γ) *εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»*

Επειδή περαιτέρω, η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή (άρθρο 95 παρ.5 Σ.). Συγκεκριμένα, κατά τη διάταξη του άρθρου 95 παρ.5 του Συντάγματος, η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Επιπλέον, κατά τη διάταξη του άρθρου 50 παρ.2 του Π.Δ.18/1989, οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ.5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό. Ανάλογη δε είναι και, η διάταξη του άρθρου 198 του ΚΔΔ.

Εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στην παραπάνω εταιρεία βάσει της 1076235/4875/0009^Α/20.9/24.9.1991 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, και εκδόθηκε αρχικά

το με αριθμ. 111/1993 φύλλο ελέγχου οικονομικού έτους 1992 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1991), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με το οποίο καταλογίστηκε σε βάρος της εν λόγω εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 168.142 δρχ. καθώς και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας σε ποσοστό 100% επί της ανωτέρω διαφοράς. Εν συνεχεία, και δυνάμει του με αριθμ. 64272/16-3-1999 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, σε συνδυασμό και με τα πορίσματα της από 22/12/2003 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε για την εκδότρια εταιρεία, «.....», προέκυψε ότι η ομόρρυθμη εταιρεία «.....» της οποίας μέλη, υπήρξαν οι προσφεύγοντες έλαβε δύο εικονικά ως προς τις συναλλαγές, φορολογικά στοιχεία, ήτοι, το με αριθ. 15/19-9-1991 και 16/19-9-1991 τιμολόγια πώλησης καθαρής αξίας 20.066.400 δρχ.(58.888,92) και 10.022.400 δρχ.(29.412,77 €), αντίστοιχα. Κατόπιν, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., υιοθετώντας τα πορίσματα της από 22/12/2003 έκθεσης του ελέγχου για την εκδότρια και θεωρώντας τα προαναφερόμενα στοιχεία ως συμπληρωματικά και περιελθόντα εκ των υστέρων σε γνώση της Υπηρεσίας, ορθά εξέδωσε : α) την με αριθμ. 1/26-2-2004 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του οφειλόμενου Φ.Π.Α. 1/26-2-2004 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του οφειλόμενου Φ.Π.Α., με την οποία καταλόγισε σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρίας διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 17.662.762 δρχ. καθώς και πρόσθετο φόρο ανακρίβειας, σε ποσοστό 100% επί της ανωτέρω διαφοράς κύριου φόρου ύψους 17.662.762 δρχ. και β) την με αριθμ. 1/27-2-2004 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 47 του ν. 1642/1986 ύψους 3.532.552 δρχ., λόγω διαπιστωθείσας εικονικότητας των παραπάνω τιμολογίων. Η ανωτέρω συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η παρακολουθηματικού χαρακτήρα πράξη επιβολής προστίμου, ακυρώθηκαν λόγω έκδοσης της : /2010 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια άσκησης προσφυγής των προσφευγόντων, σύμφωνα με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρήσει την τυπική διαδικασία της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης των με αριθμ. 15 και 16/19-9-1991 τιμολογίων πώλησης εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή συνέταξε την από 27-01-2012 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. σε βάρος της εταιρείας, λαμβάνοντας υπόψη της και το πόρισμα της έκθεσης για την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων σχετικά με τη εικονικότητα των συναλλαγών, βάσει της οποίας εκδόθηκαν: α) η με αριθμ. 1/6-2-2012 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1991, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας των προσφευγόντων διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 17.662.762 δρχ. (ήδη 51.834,95 €), καθώς και πρόσθετο φόρος σε ποσοστό 100% επί της ανωτέρω διαφοράς και συνολικώς ποσό 35.325.524 δρχ (ήδη 103.669,92 €), και β) η παρακολουθηματικού χαρακτήρα 2/2012 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 47 του ν. 1642/1986, ποσού 10.366,99 €. Οι ανωτέρω πράξεις ακυρώθηκαν εκ νέου, με την αριθμ./2016 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω απόφασης, το δικαστήριο έκρινε ότι η εν λόγω εταιρεία δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης και προσκόμισης, ενώπιον της φορολογικής αρχής, των φορολογικών στοιχείων της ένδικης χρήσης, ενώ, λαμβάνοντας υπόψη την

αξία των επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκρινε ότι η αποδιδόμενη σε βάρος της πλημμέλειας της λήψης εικονικών στοιχείων, δεν ήταν από μόνη της δυνατή, να καταστήσει ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και συνεπώς δεν συνιστά νόμιμο λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας. Κατά ακολουθία των ανωτέρω, το Δικαστήριο ακύρωσε την με αριθμ. 1/6-2-2012 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την με αριθμ. 2/2012 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 47 του ν. 1642/1986, διαχειριστικής χρήσης 1991, και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να διενεργήσει νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου με βάση τα αριθμητικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία της. Η ανωτέρω απόφαση επιδόθηκε στην φορολογική αρχή στις 24/10/2016. Πράγματι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα πλαίσια συμμόρφωσης με το διατακτικό της με αριθμ. .../2016 απόφασης εξέδωσε στις ...2017, την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1991-31/12/1991, δηλαδή, πριν την εκπνοή της προθεσμίας του ενός έτους, από την κοινοποίηση της απόφασης, όπως ορίζουν οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , και ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας και εσφαλμένης εκτίμησης της με αριθμ. .../2016 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο 92 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), προβλέπεται ότι οι αποφάσεις που εκδίδονται σε πρώτο βαθμό υπόκεινται σε έφεση.

Εν προκειμένω ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο με την με αριθμ. .../2016 απόφαση του, μη ορθά και κατά εσφαλμένη εκτίμηση έκρινε ότι η επίδοση της με αριθμ. 1/2004 αρχικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., ήταν νόμιμη και συνεπώς η προβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, απαραδέκτως προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, αφού η ως άνω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης μπορεί να προσβληθεί με το ένδικο μέσο της έφεσης, την οποία ωστόσο άσκησαν οι προσφεύγοντες.

Ως προς τρίτο ισχυρισμό περί μη ισχύος της διάταξης της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, επίσης, από τις προϊσχύουσες διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 ορίζεται ότι : «Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Στην προκειμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, επικαλούνται ότι οι αρχικές πράξεις ακυρώθηκαν με την αριθμ. 2010 οριστική απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στην φορολογική αρχή το έτος 2011, δηλαδή μετά τη συμπλήρωση της παραγραφής που συμπληρώθηκε στις 31/12/2003, και συνεπώς η φορολογική αρχή μη νόμιμα εξέδωσε τη νέα πράξη στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας. Ο ανωτέρω όμως ισχυρισμός αβάσιμα προβάλλεται, αφού από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι καταρχάς, η με αριθμ. 1/2004 πράξη, είναι συμπληρωματική και εκδόθηκε κατ'εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 39 του ν. 1642/1986, καθόσον περιήλθαν εκ των υστέρων σε γνώση της Υπηρεσίας στοιχεία, και συνεπώς η επίδοση της αρχικής πράξης έγινε νομίμως και μέσα στην τεθείσα από τις ανωτέρω διατάξεις προθεσμία. Επειδή περαιτέρω, η με αριθμ. 1/2004 πράξη Φ.Π.Α. ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους με την αριθμ. ____/2010 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στην φορολογική αρχή μετά τη λήξη της παραγραφής, ήτοι, στις 22/02/2011, η αρμόδια αρχή ορθά κοινοποίησε τη νέα πράξη εντός έτους από την κοινοποίηση της απόφασης, ήτοι, στις 08/02/2012, σύμφωνα με το διατακτικό της απόφασης, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο προβαλλόμενος ισχυρισμός.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό περί ευδοκίμησης της ασκηθείσας έφεσης κατά της : '2016 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του Ν.Δ. 3323/1955, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, ορίζεται ότι : «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση που προκύπτει:

- α) βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται,
- β) βάσει των φύλλων ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 51, εφ' όσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.
- γ) **βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.....»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 88 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), ορίζεται ότι : *Εφόσον στον Κώδικα δεν ορίζεται ειδικώς διαφορετικά, οι προθεσμίες των ένδικων μέσων, καθώς και η άσκησή τους, δεν έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα. Είναι όμως δυνατό να χορηγηθεί κατά περίπτωση, αναστολή εκτέλεσης της πράξης ή της απόφασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 200 έως και 209*».

Επειδή, περαιτέρω, κατά τη διάταξη του άρθρου 95 παρ.5 του Συντάγματος, η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Επιπλέον, κατά τη διάταξη του άρθρου 50 παρ.2 του Π.Δ.18/1989, οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ.5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό. Ανάλογη δε είναι και, η διάταξη του άρθρου 198 του ΚΔΔ.

Από τις προπαραταθείσες διατάξεις σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), προέβη στην εκτέλεση της με αριθμ./2016 οριστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ανεξαρτήτως άσκησης, εκ μέρους τόσο των προσφευγόντων όσο και της ίδιας, εφέσεως, η οποία δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα, και ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου σχετικός ισχυρισμός, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο, έβδομο και όγδο ισχυρισμό περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου και μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 1591/1986 ορίζεται ότι:

«1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

α), β)

γ) Οποιος δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται

δ) Οποιος εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα ή την τιμή μονάδας ή την αξία, τα στοιχεία που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση γ` εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά, που υπερβαίνει το δέκα τα εκατό (10%) της συνολικής ποσότητας ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

ε), στ),

ζ) Οποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ` της παραγράφου αυτής.

Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί μ` οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου 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.

Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

η) Οποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 1642/1986 ορίζεται ότι :

«2. Αδικήματα φοροδιαφυγής, κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986, διαπράττει ο υπόχρεος στο φόρο του παρόντος νόμου που:

α) δεν υποβάλλει τη δήλωση και τις προσωρινές δηλώσεις που προβλέπουν, αντίστοιχα, οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 και του άρθρου 31 ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης α' της παρ. 1

του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986,

β) ενεργεί την έκπτωση του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 23, χωρίς να κατέχει τα προβλεπόμενα από το άρθρο 25 στοιχεία ή ενεργεί αυτή με βάση στοιχεία που γνωρίζει ότι είναι πλαστά ή εικονικά,

γ) δεν εκδίδει το ειδικό στοιχείο που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 33.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «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 το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «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, ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει 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) (ΣτΕ 506/2012).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον 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, εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, δίχως να προβεί σε ουσιαστικό έλεγχο τόσο στην ομόρρυθμη εταιρεία όσο και στην εκδότρια εταιρία, για τον λόγο αυτό προσθέτουν, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πάσχει από ακυρότητα, αφού περιέχει υποθετικούς συλλογισμούς, ενώ δεν προκύπτει αναμφιβόλως και σαφώς η πραγματοποίηση από αυτήν, των επίδικων παραβάσεων της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης μεταξύ των οποίων και από την 22/12/2003 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια επιχείρηση προκύπτουν ότι : α)

αυτή δεν είχε πραγματική λειτουργία κατά την επίμαχη χρήση, ήταν δηλαδή πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό συναλλακτικώς, δε ανύπαρκτο, β) η εν λόγω εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε κατά την επίδικη χρήση (1991) εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ούτε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, γ) ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η εταιρεία των προσφευγόντων κατέβαλε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκρών, τούτο δεν αναιρεί το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει συναλλακτική δραστηριότητα κατά την έκδοση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, ασχέτως του χρόνου που κηρύχθηκε σε παύση πληρωμών, ούτε και απέδωσε τον Φ.Π.Α. των επίμαχων τιμολογίων και δ) βάσει της/2016 απόφασης του Δικαστηρίου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν άσκησης προσφυγής των προσφευγόντων κατά της 59/7-2-2012 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα εν λόγω τιμολόγια ήταν εικονικά, αναφερόμενα σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, και ε) βάσει της/2016 απόφασης, με την οποία, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο ακύρωσε μεν την προηγούμενη με αριθμ. 1/6/2-2012 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., εντούτοις όμως, κρίνοντας την ουσία της υπόθεσης δεν αμφισβήτησε την εικονικότητα των με αριθμ. 15/19-9-1991 και 16/19-9-1991 τιμολογίων πώλησης, παρέπεμψε, την υπόθεση στη φορολογική αρχή, προκειμένου να διενεργήσει λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και να προσθέσει την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως λογιστικές διαφορές στα οικονομικά αποτελέσματα της ομόρρυθμης εταιρείας.

Ενόψει των ανωτέρω, συνάγεται ότι ο ισχυρισμός ότι, δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες οι οποίοι φέρουν το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης, στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής αόριστα, γενικά και χωρίς να παραθέτουν συγκεκριμένα στοιχεία, αμφισβητούν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Επικουρικά και ως ενισχυτικό της διαπίστωσης της εικονικότητας των συναλλαγών, αναφέρουμε ότι εκδόθηκε η με αριθμ./2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου στα πλαίσια σχετικής προσφυγής κατά της 59/7-2-2012 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., με την οποία απορρίφθηκε στην ουσία προσφυγή των προσφευγόντων για τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων.

Κατά ακολουθία των ανωτέρω, η φορολογική αρχή ορθά και νόμιμα προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης με αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1991-31/12/199, κατ'εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης και οι εκ του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς ένατο ισχυρισμό ότι το επικαλούμενο στην έκθεση ελέγχου έγγραφο του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας δεν έχει καμία απολύτως αποδεικτική αξία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο 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. 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων.....3.....4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2017, έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων : . . του με ΑΦΜ, . . του με ΑΦΜ ... και ... του με ΑΦΜ, ως πρώην εταίρων της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ήδη λυθείσας και μετατραπείσας στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία « –».

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

Υπ'αρ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1991-31/12/1991

	Δήλωσης σε δρχ.	ελέγχου σε δρχ.	Απόφασης σε δρχ.
Αξία φορολογητέων εκροών	340.188.972	340.188.972	340.188.972
Αξία φορολογητέων εισροών	353.657.730	323.568.930	323.568.930
Φόρος εκροών	61.234.015	61.234.015	61.234.015
Υπόλοιπο φόρου εισροών	66.663.842	61.247.858	61.247.858
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	5.429.827	13.843	13.843
Ποσό φόρου προς επιστροφή που μεταφέρθηκε στην επόμενη περίοδο		5.429.827	5.429.827
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		5.415.984	5.415.984
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (100%)		5.415.984	5.415.984
Σύνολο φόρου για καταβολή		10.831.968 δρχ. ή 31.788,60 €	10.831.968 δρχ. ή 31.788,60 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.429.827	5.429.827	5.429.827

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.