



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/05/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1091

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. /..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006 - 31/12/2006, 01/01/2007 - 31/12/2007, 01/01/2008 -

31/12/2008 και 01/01/2009 - 31/12/2009 αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /..... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006 - 31/12/2006, 01/01/2007 - 31/12/2007, 01/01/2008 - 31/12/2008 και 01/01/2009 - 31/12/2009 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση αυτών.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 26.078,91€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 31.294,69€.

Με την υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 7.804,71€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 9.365,66€.

Με την υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 78.544,84€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 94.253,81€.

Με την υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 2.768,30€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 3.321,96€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης τακτικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διότι το δικαίωμα του δημοσίου, κατά το χρόνο έκδοσης, είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994,

ενώ οι παρατάσεις που δόθηκαν με τις διατάξεις των νόμων 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4141/2013, 4203/2013 αφορούσαν τις φορολογικές υποθέσεις που πρωτογενώς έληγαν κατά τους χρόνους παραγραφής και ουχί τις κατά παράταση υποθέσεις, διαφορετικά δε τίθεται θέμα αντισυνταγματικότητας και παραβίασης της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

2. Η αιτιολογία για το πόρισμα του ελέγχου και τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου, ειδικά για το οικ. έτος 2009, είναι γενική και ανεπαρκής.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/94 αναφέρονται σε υποθέσεις που εμπίπτουν στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος και παρελκυστικά προβάλλεται από την προσφεύγουσα.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι «*η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης..... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.4098/2012 ορίζεται ότι «*η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013*».

Επειδή, με το άρθρο 37 παρ. 5 του ν.4141/2013 ορίζεται ότι «*από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται η χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2013 και μετά*».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 22 του ν.4203/2013 ορίζεται ότι «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31/12/2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α), και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας.....».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004, 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχισθεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κλπ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη διενέργεια του ελέγχου εκδόθηκε στις 21/12/2013 από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 - 31/12/2006, 01/01/2007 - 31/12/2007, 01/01/2008 - 31/12/2008 και 01/01/2009 - 31/12/2009, ήτοι πριν την παρέλευση του χρόνου παραγραφής των ελεγχόμενων περιόδων, όπως αυτές παρατάθηκαν με τις προαναφερθείσες διατάξεις (31/12/2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων ΚΒΣ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματι 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, να 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 και

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 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣΤΕ «.....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας

αυτών γενικά.....». Με την παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... ».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάντισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης». Στην παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. απέδειξε πλήρως την εικονικότητα των συναλλαγών και ειδικότερα:

1) ως προς την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση «.....», που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	97	22/11/2005	37.200,00	7.068,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	98	24/11/2005	36.200,00	6.878,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	99	27/11/2005	32.130,00	6.104,70
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	74	13/7/2005	8.100,00	1.539,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	77	27/7/2005	7.840,00	1.489,60
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	81	19/8/2005	9.000,00	1.710,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	82	25/8/2005	7.420,00	1.409,80
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	86	8/9/2005	7.440,00	1.413,60
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	90	1/10/2005	8.765,00	1.665,35
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	95	16/10/2005	7.840,00	1.489,60
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	96	20/11/2005	9.490,00	1.803,10
Τιμολόγιο Πώλησης	19	19/12/2005	7.140,00	1.356,60
Τιμολόγιο Πώλησης	13	19/12/2005	7.140,00	1.356,60
ΣΥΝΟΛΑ			185.705,00	35.283,95

από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι η πλειοψηφία των επιταγών που κατατίθεντο στο λογαριασμό της προμηθεύτριας επιχείρησης εισπράχθηκαν είτε από τη διαχειρίστρια της λήπτριας επιχείρησης είτε από το σύζυγο αυτής, ο οποίος είχε άτυπα αλλά ουσιαστικά την πλήρη διαχείριση της ΕΠΕ. Η εν λόγω μονοπρόσωπη ΕΠΕ συστάθηκε με σκοπό τη συμμετοχή της σε κύκλωμα επιχειρήσεων

κυκλικής απάτης ΦΠΑ (τύπου Carousel) Ελληνικών, Ιταλικών και Ισπανικών επιχειρήσεων με σκοπό την παράνομη είσπραξη επιστροφών ΦΠΑ, ο δε σύζυγος της διαχειρίστριας της ΕΠΕ διαδραμάτισε πρωταγωνιστικό ρόλο στον έλεγχο, τον συντονισμό και την εποπτεία του κυκλώματος, όπως προέκυψε από τακτικό φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το ΠΕΚ Πατρών (σχετ. το υπ' αριθ. πληροφοριακό δελτίο του ΠΕΚ Πατρών).

- 2) Ως προς την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση «.....», που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Τιμολόγιο Πώλησης	25	26/1/2006	28.120,00	5.342,80
Τιμολόγιο Πώλησης	26	31/1/2006	28.623,00	5.438,37
Τιμολόγιο Πώλησης	30	28/2/2006	28.300,00	5.377,00
Τιμολόγιο Πώλησης	31	28/2/2006	28.880,00	5.487,20
Τιμολόγιο Πώλησης	33	11/3/2006	20.090,00	3.817,10
Τιμολόγιο Πώλησης	35	13/3/2006	31.960,00	6.072,40
Τιμολόγιο Πώλησης	38	31/3/2006	11.280,00	2.143,20
Τιμολόγιο Πώλησης	39	31/3/2006	27.230,00	5.173,70
Τιμολόγιο Πώλησης	40	2/4/2006	13.833,10	2.628,30
Τιμολόγιο Πώλησης	47	25/4/2006	19.600,00	3.724,00
Τιμολόγιο Πώλησης	48	2/5/2006	25.000,00	4.750,00
Τιμολόγιο Πώλησης	49	5/5/2006	6.120,00	1.162,80
Τιμολόγιο Πώλησης	50	10/5/2006	9.180,00	1.744,20
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	103	20/5/2006	12.400,00	2.356,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	104	30/5/2006	12.000,00	2.280,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	112	15/11/2006	8.696,00	1.652,24
ΣΥΝΟΛΑ			311.312,10	59.149,31

από το με αριθ. δελτίο πληροφοριών του ΠΕΚ Πατρών προκύπτει ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους, ενώ από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν με βάση τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, αυτή δεν είχε επαρκή αποθέματα για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

- 3) Ως προς τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση «.....», που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	16	15/2/2007		4.940,00	938,60
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	17	27/2/2007		4.826,00	916,94
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	19	20/12/2007		5.060,00	961,46
ΣΥΝΟΛΑ				14.826,00	2.817,00

με ΑΦΜ που με βάση το με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο του ΣΔΟΕ Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν πληροφοριακές εκθέσεις ΚΒΣ και ΦΠΑ, προκύπτει ότι: α) η επιχείρηση λειτούργησε μόνο για

μία εβδομάδα το Μάιο του 2007 και έκτοτε εξαφανίστηκε, β) θεώρησε τα φορολογικά στοιχεία μεταγενέστερα των συναλλαγών, γ) δε μπορούσε να αποθηκεύσει και να διαθέσει τα εμπορεύματα και προϊόντα (νωπά κοτόπουλα) που φέρεται να έχει προμηθευτεί, λόγω περιορισμών στην επαγγελματική εγκατάσταση, δ) δεν προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων ώστε να έχει δυνατότητα μεταπώλησής τους, ε) δεν αναγράφονται τα στοιχεία των μεταφορικών μέσων και στ) όλες οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με μετρητά.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς μόνο για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 στο ποσό του 1.021.626,28€, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 και ελήφθησαν ως φορολογητέες εκροές για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου εκροών. Περαιτέρω, στην σχετική έκθεση ελέγχου καταγράφονται λεπτομερώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν βάσει των Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/2005 και την Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1081/2005, οι παραβάσεις και οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν και η αιτιολόγηση των διαφορών (Κεφ. 5.3). Στην από έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ, εκ παραδρομής δεν κατεγράφησαν στη σελίδα 10 (Ενότητα 5.3.1) σε πίνακα, συγκεντρωτικά, τα αριθμητικά δεδομένα της κάθε ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου (φορολογητέα αξία, φόρος, εκκαθάριση κ.α.), πλην όμως, όπως αναγράφεται, αυτά απεικονίζονται στις συνημμένες καταστάσεις Ν° 1 – 20 που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς αιτιολόγησης του οφειλόμενου φόρου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006

Χρεωστικό υπόλοιπο	26.078,91€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	31.294,69€
Σύνολο φόρου για καταβολή	57.373,60€

Υπ' αριθ./..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007

Χρεωστικό υπόλοιπο	7.804,71€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	9.365,66€
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.170,37€

Υπ' αριθ./..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008

Χρεωστικό υπόλοιπο	78.544,84€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	94.253,81€
Σύνολο φόρου για καταβολή	172.798,65€

Υπ' αριθ./..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009

Χρεωστικό υπόλοιπο	2.768,30€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	3.321,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.090,26€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.