



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/03/2017

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

Αριθμός απόφασης: 828

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 28/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./31.10.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./31.10.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./31.10.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ποσό κύριου φόρου 18.837,86€ πλέον πρόσθετου φόρου 22.605,43€, διότι διαπιστώθηκε η ανακριβής υποβολή των σχετικών δηλώσεων ΦΠΑ και κατ' επέκταση η ανακριβής απόδοση του οικείου φόρου, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.795,00€ πλέον ΦΠΑ 13.485,20€ ως κάτωθι:

α/α	Είδος Φορολογικού Στοιχείου	Αριθμός	Ημερ/νία	Προμηθευτής	Α.Φ.Μ.	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 19%	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΔΑ-ΤΠ		31/05/05			15.000,00	2.850,00	17.850,00
2	ΔΑ-ΤΠ		13/06/05			12.475,00	2.370,25	14.845,25
3	ΔΑ-ΤΠ		24/05/05			12.500,00	2.375,00	14.875,00
4	ΔΑ-ΤΠ		22/06/05			15.000,00	2.850,00	17.850,00
5	ΔΑ-ΤΠ		03/06/05			16.000,00	3.040,00	19.040,00
ΣΥΝΟΛΑ						70.975,00	13.485,25	84.460,25

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής διότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του ν. 2859/2000.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής διότι δε διενεργήθηκε επεξεργασία και έλεγχος των φορολογικών στοιχείων.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής διότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 36 του ΠΔ 186/1992, καθώς δεν παρέστη ο ίδιος κατά τη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων του, αλλά ο πατέρας του που δεν ήταν εξουσιοδοτημένος.

4. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής διότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, καθώς δεν του επιδόθηκε η προβλεπόμενη από αυτές κλήση προς ακρόαση..
5. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής διότι, ενώ περιγράφονται δύο παραβάσεις, επιβλήθηκε ένα πρόστιμο.
6. Στον λήπτη πλαστών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβάλλεται το προβλεπόμενο από την περ. γ' της παραγράφου 8 του ίδιου άρθρου πρόστιμο (γενική παράβαση) και δεν εξομοιώνεται με τους λήπτες εικονικών.
7. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναπόδεικτη και ουσιαστικά αβάσιμη διότι δεν υπάρχει ρητά διατυπωμένος αλλά και αποδεδειγμένος ο ουσιώδης ισχυρισμός της αρχής ότι οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν.
8. Το βάρος της απόδειξης των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής φέρει η ίδια φορολογική αρχή. Η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε επαρκώς την εικονικότητα των συναλλαγών ενώ υφίστανται αοριστίες και παραλείψεις στη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
9. Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής. Ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι η εταιρία ήταν καλόπιστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές, καθώς και ότι κατέβαλε στον φερόμενο εκδότη ολόκληρο το αντίτιμο πλέον τον Φ.Π.Α. και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ 97 Α'/1999) ορίζεται 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 μόνον 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 ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣΤΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣΤΕ 478/1998).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 υπ' αρ./...-...-2015 αναπεμπτική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου διατάχθηκε η επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος και να συνταχθεί η οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, γιατί τη σύνταξη της από 31/10/2016 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα των από 15/10/2007 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ της ΥΠ.Ε.Ε. Δυτικής Μακεδονίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος αναγνώρισε

και αποδέχθηκε τις φορολογητέες εκροές και εισροές, καθώς και τον αναλογούντα επ' αυτών φόρο ως είναι καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία εκτός φορολογητέων εισροών ποσού 70.975,00€ και του αναλογούντος φόρου ποσού 13.485,20€ που αφορούν σε ληφθέντα μη νόμιμα (εικονικά) φορολογικά στοιχεία, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας της έκθεσης ελέγχου, πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κατάσχεσης (31/08/2016 και 06/10/2006) των φορολογικών στοιχείων ορίζεται ότι: «3. *Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.....* 4. *...Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων με δαπάνες του.....* 5. *Στις περιπτώσεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού».*

Επειδή, τόσο από την έκθεση Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας, όπως αυτούσια έχει μεταφερθεί στην από 31/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., όσο και από τα αντίγραφα των υπ' αρ./31.08.2006 και .../06.10.2006 εκθέσεων κατάσχεσης προκύπτει αυτή διενεργήθηκε σε εργάσιμη ώρα και ημέρα, σε χώρο όπου ο προσφεύγων διαφύλασσε τα φορολογικά στοιχεία, παρουσία συγγενικού του προσώπου ο οποίος, λόγω απουσίας του επιτηδευματία, υπέγραψε και παρέλαβε αντίγραφο των εν λόγω εκθέσεων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των παρ. 3 και 4 του Π.Δ. 186/1992 κατά την κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «.... Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε

περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις 30/09/2016 το υπ' αριθμ. .../2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/2013, καθώς και τον με αρ. .../...../2016 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφο υπόμνημά του. Στη συνέχεια και εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 ν.4174/2013, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος ακρόασης, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 5^ο και 6^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 11 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 «δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10^β του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση.....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10^Υ του άρθρου 5 του ν.2523/1997 «*Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών*» και ο προσφεύγων δεν ανήκει στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (σ.σ. αγρότες ειδικού καθεστώτος).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη αφορά το διορθωτικό προσδιορισμό του ΦΠΑ και η σχετική έκθεση ελέγχου συντάχθηκε για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και ουχί του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη ορθής έκδοσης του προστίμου ΚΒΣ, πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον 7^ο, 8^ο και 9^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προΐσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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, σύμφωνα 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. 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 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί 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 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».

Επειδή, σύμφωνα 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, αναφορικά με τους ισχυρισμούς περί ελλείψεως αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, πρέπει να σημειωθεί ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από 31/10/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό των παραβάσεων και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, ο ισχυρισμός που προβάλλει ο προσφεύγων ότι η φορολογική αρχή θα έπρεπε να εξετάσει το αν ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη, πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι η εν λόγω περίπτωση δεν αφορά σε συναλλαγή εικονική ως προς το πρόσωπο, κατά την οποία μπορεί να συνεκτιμάται η καλή πίστη του λήπτη του εικονικού στοιχείου, αλλά σε συναλλαγή εικονική στο σύνολό της (ΣτΕ 70/2011, ΣτΕ 1126/2010, 1184/2010, 3528/2010, ΔΠΡ Πειραιά 1458/2007, κ.α.).

Επειδή, περαιτέρω, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων ΚΒΣ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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, εν προκειμένω, από τα διαλαμβανόμενα στις από 15/10/2007 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. της ΥΠ.Ε.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα και παρακολούθημα της από 31/10/2016 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων είναι πλαστά για τους κάτωθι λόγους:

- ❖ Για το φορολογικό στοιχείο του εκδότη με Α.Φ.Μ.:.....: Δεν υπάρχει καταχωρημένη πράξη θεώρησης. Το επίδικο φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής/31-05-2005) έχει διατηρηθεί με οποιονδήποτε άλλο τρόπο (αιχμηρό αντικείμενο) πλην του προβλεπόμενου ενώ ουδέποτε αυτός θεώρησε χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία.
- ❖ Για το φορολογικό στοιχείο του εκδότη με Α.Φ.Μ.:.....: Δεν υπάρχει καταχωρημένη πράξη θεώρησης. Το επίδικο φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής/13-06-2005) έχει διατηρηθεί με οποιονδήποτε άλλο τρόπο (αιχμηρό αντικείμενο) πλην του προβλεπόμενου. Ο εκδότης των στοιχείων θεώρησε πέντε φορολογικά στοιχεία με ίχνος θεώρησης-T-03-02, ενώ το κατασχεμένο φέρει ίχνος διάτρησης-HH-03-02 που αντιστοιχεί στη Δ.Ο.Υ., η οποία όμως χρησιμοποιούσε το ίχνος-PB-03-02.
- ❖ Για τα φορολογικά στοιχεία του εκδότη με Α.Φ.Μ.:.....: Δεν υπάρχει καταχωρημένη πράξη θεώρησης. Τα επίδικα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής/24-05-2005 και Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής/22-06-2005) έχουν διατηρηθεί με οποιονδήποτε άλλο τρόπο (αιχμηρό αντικείμενο), πλην του προβλεπόμενου. Ο εκδότης των στοιχείων ναι μεν θεώρησε μπλοκ με αρίθμηση 201 – 250 δήλωσε δε απώλεια στις 28/01/2005. Το ίχνος διάτρησης-H-01-02 που φέρουν τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία ανήκει στη Δ.Ο.Υ., ενώ αρμόδια για τη θεώρηση ήταν η Δ.Ο.Υ.
- ❖ Για το φορολογικό στοιχείο της εκδότριας επιχείρησης ΕΠΕ με Α.Φ.Μ.:: Δεν υπάρχει καταχωρημένη πράξη θεώρησης. Το επίδικο φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής/03-06-2005) αν και φέρει ίχνος διάτρησης όμοιο με το εφαρμοζόμενο από τη Δ.Ο.Υ., τούτο έχει διατηρηθεί με

οποιοδήποτε άλλο τρόπο (αιχμηρό αντικείμενο) πλην του προβλεπόμενου, ενώ ουδέποτε αυτός θεώρησε χειρόγραφο συνενωμένο Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής.

Επειδή, η εξόφληση των επίδικων τιμολογίων δεν πραγματοποιήθηκε με τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ).

Επειδή, σε συνδυασμό με τη μη αναγραφή των μεταφορικών μέσων στα στοιχεία διακίνησης, δεν επιδείχθηκαν και δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την παράδοση των αγαθών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η τοποθέτηση των εξαρτημάτων και των ανταλλακτικών των Φ.Ι.Χ. και των μηχανημάτων έργου, που απαιτεί εξειδικευμένες γνώσεις και ειδικά διαμορφωμένο χώρο, έλαβε χώρα στις μισθωμένες εγκαταστάσεις της ατομικής επιχείρησης, πλην όμως αυτές μισθώθηκαν στις 08/12/2005, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη των επίδικων συναλλαγών.

Επειδή, ο γραφικός χαρακτήρας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων είναι όμοιος σε όλα τα επίδικα τιμολόγια που ελήφθησαν από τον προσφεύγοντα αν και οι φερόμενοι ως προμηθευτές είναι από διαφορετικές περιοχές της Ελλάδας.

Επειδή, οι φερόμενοι προμηθευτές είναι καταχωρημένοι στο μητρώο εκδοτών πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια – δελτία αποστολής) που έλαβε ο προσφεύγων είναι πλαστά και εικονικά στο σύνολό τους για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους .

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία πέρα από εικονικά είναι χωρίς καμιά αμφιβολία και πλαστά οπότε ο προσφεύγων ως λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ και τούτα πρέπει να απορριφθούν ως μη νόμιμα (σχετ. πολ 1225/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 685/2000).

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95), εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αναπαιτολόγητης ή ανεπαρκώς αιτιολογημένης προσβαλλόμενης πράξης, ύπαρξης αοριστιών και παραλείψεων στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων αλλά και περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/10/2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. /28.11.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. /31.10.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005

Κύριος Φόρος	18.837,86€
Πρόσθετος Φόρος 120%	22.605,43€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	41.443,29€

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

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.