



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 27-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1699

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της

ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ ..., κατά των με αριθμ.

α) Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β) Απόφασης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

γ) Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμ.:

α) Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β) Απόφαση Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

γ) Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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 με αριθμ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας **185.553,00€** για τη **φορολογική περίοδο 1-1-2012 έως 31-12-2012**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω: α) της έκδοσης τεσσάρων πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες, συνολικής καθαρής αξίας 1.200,00€, με φερόμενο ως εκδότη τη βουλγαρική επιχείρηση με ΑΦΜ:κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6, 11, 12 και 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν 2523/1997 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις μεταβατικές διατάξεις του Ν 4337/2015 παρ.3^α του άρθρου 7, ήτοι 1.200,00€ επί 50%=600,00€ και β) της λήψης δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων (.....) εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης με ΑΦΜ:για συναλλαγές ανύπαρκτες, συνολικής καθαρής αξίας 462.332,50€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6, 11, 12 και 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν 2523/1997 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις μεταβατικές διατάξεις του Ν 4337/2015 παρ.3^β του άρθρου 7, ήτοι 462.332,50€ επί 40%=184.933,00€. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 24-06-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και του Ν 4172/13, της ΔΟΥ

Με την με αριθμ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου 105.356,95€ και πρόσθετος φόρος ύψους 120.106,92€, δη συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 225.463,87€ λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 24-06-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, της ΔΟΥ

Με τον με αριθμ. **Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ**, χρήσης 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας 319.837,41€ (ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων). Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 24-06-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν 2523/1997), της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό/13-11-2014 εντολή φορολογικού ελέγχου η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αριθμ.πρωτ. ΔΕΛ ΒΕΞ2014/23-05-2014 εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων-Γεν.Διευθ.Φορολογικής Διοίκησης-Διεύθυνση Ελέγχων –Τμήμα Β' με το οποίο ζητήθηκε ο έλεγχος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού 904/2010 της Ευρωπαϊκής Ένωσης στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής σχετικά με τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών μεταξύ των Κρατών Μελών της, μετά από αίτημα του Υπουργείου Οικονομικών της με το οποίο ζητά έλεγχο στην ελληνική επιχείρηση, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της ελληνικής επιχείρησης για τους μήνες του έτους 2012 από τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «» με ΑΦΜ:

Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, κατά τη χρήση 2012, εξέδωσε τέσσερα πλαστά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες, συνολικής καθαρής αξίας 1.200,00€, με

φερόμενο ως εκδότη τη επιχείρηση με ΑΦΜ: και έλαβε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης με ΑΦΜ:για συναλλαγές ανύπαρκτες, συνολικής καθαρής αξίας 462.332,50€.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του , ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος :

1. Εσφαλμένη εκτίμηση πραγματικών περιστατικών-Καλή πίστη- Μη θεμελίωση πλαστότητας/ εικονικότητας.
2. Καλή πίστη-Έκπτωση του ΦΠΑ εισροών

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του ΠΔ 186/92: «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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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, σύμφωνα με το άρθρο 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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.2 του Ν 4174/2013 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, 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 εμπειριστατωμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 του Ν.2523/1997 “3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του 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 περιχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). (ΣτΕ 1404/2015).

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

αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η κρίση περί της λήψης εικονικών και έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές αποδεικνύεται, όπως προκύπτει και από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, από τα εξής, ενδεικτικά αναφερόμενα, δεδομένα:

- Σύμφωνα με τα στοιχεία της Φορολογικής Αρχής, ηεταιρία «» με ΑΦΜ: δήλωσε παραδόσεις αγαθών-scrap, τα αγαθά-scrap είχαν περιέλθει στην κατοχή της με αγορά μόνο από ιδιώτες. Κατά τον έλεγχο της επιχείρησης δεν κατέστη δυνατόν να αποδειχτεί ότι έλαβαν χώρα στην πραγματικότητα οι παραδόσεις/πωλήσεις των scrap, τα οποία είχε αγοράσει η εταιρεία από προμηθευτές ιδιώτες, καθώς επίσης και αν υπάρχει φορολογητέα πράξη και επιβολή του φόρου.
- Για την μεταφορά των προϊόντων-scrap ως μέσο μεταφοράς αναγράφεται είτε το Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα με αριθμό κυκλοφορίας είτε το μεταφορικό Μέσο Δημοσίας Χρήσεως με αριθμό κυκλοφορίας της επιχείρησης «» με ΑΦΜ: Όμως, η Φορολογική Αρχή διαπίστωσε ότι δεν υπάρχει πληροφόρηση για διέλευση των οχημάτων με αυτούς τους αριθμούς κυκλοφορίας μέσω των συνόρων της για τη χρονική περίοδο από 01/11/2012 έως 31/12/2012. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τα στοιχεία της Φορολογικής Αρχής, η επιχείρηση με Α.Φ.Μ. δεν εξέδωσε τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών είτε με λήπτη τη επιχείρηση με Α.Φ.Μ.: είτε με λήπτη τον Έλληνα πελάτη, Βάσει των προδιαλαμβανομένων, προκύπτει επομένως αβίαστα, πως δεν υπήρξε εμπορική συναλλαγή-συνεργασία του προσφεύγοντα με την εν λόγω μεταφορική. Βάσει αυτού προκύπτει ότι τα τέσσερα (4) τιμολόγια τα οποία προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο και στα οποία ως εκδότης αναγράφεται η με Α.Φ.Μ. και λήπτης η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, είναι πλαστά-εικονικά τιμολόγια τα οποία φέρεται να κατασκεύασε –εξέδωσε ο προσφεύγων.
- Τα προαναφερθέντα τιμολόγια αφορούν παροχή υπηρεσίας για τη μεταφορά των αγαθών scrap. Οπότε, κατ'επέκταση προκύπτει πως και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που αναφέρουν σαν μεταφορικό μέσο των αγαθών-scrap το Δημοσίας Χρήσεως με αρ. κυκλοφορίαςδεν έχουν πραγματοποιηθεί. Όπως επίσης και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που αναφέρουν σαν μεταφορικό μέσο το ΦΙΧ αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα εφόσον υπάρχει πληροφόρηση από το Υπουργείο Οικονομικών της ότι δεν πραγματοποιήθηκε διέλευση και του συγκεκριμένου οχήματος κατά την περίοδο από 01-11-2012 έως 31-12-2012.
- Σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω συναλλαγών πραγματοποιήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι στο μεγαλύτερο μέρος τους αυτά παραμένουν ανεξόφλητα. Ειδικότερα και όσον αφορά τα παραστατικά του μήνα Δεκεμβρίου του έτους 2012 δεν έχουν εξοφληθεί στο

σύνολό τους και για τα τιμολόγια/01-11-12,/14-11-12 &/19-11-12 του μήνα Νοεμβρίου του έτους 2012 δεν υπάρχουν σχετικά παραστατικά εξόφλησης.

- Οι παραπάνω αποκτήσεις αγαθών-scrap από την επιχείρηση του προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από τη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών-πελατών του φορολογούμενου για τη χρήση 2012, πουλήθηκαν σε τέσσερις (4) επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η με ΑΦΜ και διαχειριστή τον με ΑΦΜ:....., για συναλλαγές ύψους 221.385,55€. Για την επιχείρηση και τον διαχειριστή αυτής έχει ήδη διενεργηθεί άλλος έλεγχος στον οποίο διαπιστώθηκε πως η συγκεκριμένη επιχείρηση είναι εξαφανισμένη.
- Επιπροσθέτως, στα τιμολόγια πώλησης υπάρχουν επισυναπτόμενα "ΖΥΓΟΛΟΓΙΑ" τα οποία δεν αναφέρουν αριθμό αυτοκινήτου και υπογραφή ζυγιστή. Στα περισσότερα από αυτά δεν αναγράφεται ώρα και ημερομηνία ζύγισης, ως είθισται. Σύμφωνα με το βιβλίο Εσόδων-Εξόδων του έτους 2012 του προσφεύγοντα, από την ημερομηνία έναρξης της δραστηριότητας που αφορά τις σχετικές συναλλαγές, ήτοι 27-07-2012, δεν υπάρχει αγορά παγίου-ζυγαριάς. Αυτό προκύπτει και από τα Δ.Α. έκδοσης του προσφεύγοντα στα οποία αναγράφονται "ακριβή ζύγιση στην έδρα του πελάτη" ή "ακριβή ζύγιση στην έδρα του παραλήπτη". Σε αρκετά, όμως ζυγολόγια από αυτά που αναγράφεται ώρα, αυτή δεν έρχεται σε συνάφεια με την ώρα που αναγράφεται στο Δ.Α.

Ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου, όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση, με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω αποδεικνύεται ότι στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ΚΒΣ περιλαμβάνεται σαφής και συγκεκριμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και όλα τα στοιχεία που θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, τεκμηριώνουν και αποδεικνύουν τη βασιμότητα των συμπερασμάτων του ελέγχου και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000 "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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 32 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.”

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς τα παραστατικά στοιχεία που εκδίδονται για να καλύψουν δαπάνες και να δικαιολογήσουν την έκπτωση θα πρέπει να έχουν εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι , κατά περιεχόμενο , επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, κοινοποιήθηκε η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω ΠΟΛ ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή, τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα έκπτωσης του φόρου εισροών λόγω καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, κατά:

α) της με αριθμ. Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϋσταμένου της ΔΟΥ,

β) της με αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϋσταμένου της ΔΟΥ,

γ) της με Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012, του προϋσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Βάσει του αριθμ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012:319.837,41€

2)Βάσει της αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 1-1-2012 έως 31-12-2012:185.553,00€

3)Βάσει της αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012:225.463,87€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).