



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Αριθμός Απόφασης: **1535**

Ημερομηνία: 12-12-2016

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313 333246
Αριθ. fax: 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- 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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις

Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) 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. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας «» με **Α.Φ.Μ.:**, κατά **α)της υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. β)της υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31-12-2007 (οικ. Έτους 2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ)της υπ' αριθμό Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δ)της υπ' αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και ε)της υπ' αριθμό/13-6-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρο 4 ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2—7 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.**
4. Τις ως άνω αναφερόμενες Πράξεις Προσδιορισμού Φόρων και Επιβολής Προστίμων της Δ.Ο.Υ.
5. Την από έκθεση φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ.
6. Την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/94 & Πολ. 1037/2005 & Πολ 1081/2005) της Δ.Ο.Υ.
7. Την από έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παρ.1 Ν.2523/97) της Δ.Ο.Υ.

8. Την από έκθεση ελέγχου παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 57 του Ν. 2523/97) της Δ.Ο.Υ.
9. Την υπ' αριθμό Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
10. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας «» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην εταιρεία με ΑΦΜ: από τη Δ.Ο.Υ για τη χρήση 2007, σε εκτέλεση της υπ. αριθμόν 16/7-11-2013 σχετικής εντολής ελέγχου, συντάχθηκαν: η από Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α.(Ν. 2859/2000), η από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (άρ.66Ν.2238/94 & Πολ.1037/2005 & 1081/2005), η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 Ν.2523/97), η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/94) και η από έκθεση ελέγχου παρακρατούμενων φόρων (άρ.57 Ν.2238/94- Φ.Μ.Υ.).

Για την ελεγχόμενη εταιρεία, είχε ήδη εκδοθεί η υπ' αριθμόν/2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, λόγω λήψης είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 297.100,00 ευρώ, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του του Η εν λόγω Α.Ε.Π. εκδόθηκε στα πλαίσια ελέγχου που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Διεύθυνσης Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, στην προσφεύγουσα εταιρεία «», βάσει του οποίου συντάχθηκε η από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 6.721,21 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 8.065,45, ήτοι συνολικό ποσό **14.786,66** ευρώ, κατόπιν μείωσης των φορολογητέων εισροών κατά την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων και του φόρου εισροών κατά το Φ.Π.Α. αυτών.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 –

31/12/2007 (οικ. έτους 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 21.107,60 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 25.329,12 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **56.191,31** ευρώ, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος της χρήσης 2007, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων.

- Με την με αριθμό **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν.2523/97)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **169.347,00** €, για την διαχειριστική περίοδο 1/11/2007 – 31/12/2007, ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.
- Με την υπ' αριθμόν **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **195,33** ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), μη θεώρηση – τήρηση βιβλίου απογραφών, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ του Ν.4337/2015.
- Με την υπ' αριθμόν **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 Ν.2523/97)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **300** ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 του Ν.2238/94 λόγω μη υποβολής Οριστικής Δήλωσης Φ.Μ.Υ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά να ακυρωθούν ή να εξαφανιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εκ νέου προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. με βάση τη θέση περί εικονικότητας της συναλλαγής. Η εικονικότητα δεν τεκμηριώνεται με άμεσο τρόπο, δηλαδή ως εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή ή ως προς το πρόσωπο. Το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή. Δεν μπορεί να τεκμηριωθεί η απόδοση του αδικήματος της εικονικότητας επί τη βάση στοιχείων που αφορούν άλλον αντισυμβαλλόμενο. Τα έργα που ανέλαβε η προσφεύγουσα (υπεργολαβίες) πραγματοποιήθηκαν. Άρα, αν υπήρξε εικονικότητα, αυτή αφορούσε στο πρόσωπο. Τεκμήριο καλής πίστης. Ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτός. Οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Υπό την εκδοχή της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο τα βιβλία θα έπρεπε να χαρακτηριστούν ανεπαρκή και όχι ανακριβή.

2. Ως προς το Πρόστιμο του Φ.Π.Α., άρθρο 6 Ν. 2523/97, θα έπρεπε να επιβληθεί η αναδρομική ισχύ της ελαφρότερης κύρωσης (άρθρο 55 περ.2δ του Ν.4174/2013)

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό ότι δεν τεκμηριώνεται αν η εικονικότητα ήταν ως προς το πρόσωπο ή ως προς τη συναλλαγή, καθώς τα έργα που ανέλαβε η προσφεύγουσα (υπεργολαβίες) ήταν πραγματικά, άρα η εικονικότητα αφορά το πρόσωπο. Συνεπώς ισχύει στη συγκεκριμένη περίπτωση το τεκμήριο καλής πίστης, και τα βιβλία υπό αυτή την έννοια θα έπρεπε να χαρακτηριστούν ανεπαρκή και όχι ανακριβή, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **19 παρ. 4 του Ν.2523/97** «Εικονικά 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως

εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ.9 του Π.Δ.186/92** «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 **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, 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, σύμφωνα με το άρθρο **28 παρ.2 του Ν.4174/2013** «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, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση

στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή, «εφόσον το διοικητικό εφετείο έχοντας σχηματίσει πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση έκρινε με νόμιμη αιτιολογία ότι αποδείχθηκε εκ μέρους της φορολογικής αρχής η ανυπαρξία του εκδότη των επίδικων φορολογικών στοιχείων και εντεύθεν η εικονικότητα των σχετικών συναλλαγών, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 4, ο λήπτης των τιμολογίων είχε το βάρος ν' αποδείξει την καλή του πίστη κατά τη διενέργεια της συναλλαγής, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα είναι απορριπτικά ως αβάσιμα (πρβλ. ΣτΕ 505/2012).»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση :

- Με την από έκθεση Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. στην προσφεύγουσα εταιρεία απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων, του με ΑΦΜ, δεν είχε ποτέ πραγματική συναλλακτική δραστηριότητα Δεν εντοπίστηκε επαγγελματική εγκατάσταση. Τα τιμολόγια που εξέδωσε δεν φέρουν ενιαία αύξουσα προοδευτική αρίθμηση και χρονολογική σειρά. Ως μέσο μεταφοράς των εμπορευμάτων εμφανίζεται ΦΙΧ για το οποίο είχαν ήδη το 2002 παραδοθεί οι πινακίδες του.
- Με την υπ' αριθμόν/2014 απόφαση του, το Μονομελές Πρωτοδικείο, το οποίο εκδίκασε την προσφυγή της εταιρείας «» κατά της/2010 Α.Ε.Π Κ.Β.Σ. και της προαναφερόμενης έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., απέρριψε την προσφυγή της προσφεύγουσας και αποδέχθηκε την πλήρη εικονικότητα των εικοσιπέντε τιμολογίων έκδοσης της επιχείρησης του

Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή απέδειξε, την πλήρη εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση, εικονικών τιμολογίων, την οποία έκρινε και αποδέχθηκε και το Μονομελές Πρωτοδικείο Αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός της κρίσης των βιβλίων ως ανεπαρκών.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ως προς το Πρόστιμο του Φ.Π.Α., άρθρο 6 Ν. 2523/97, θα έπρεπε να επιβληθεί η αναδρομική ισχύ της ελαφρότερης κύρωσης (άρθρο 55 περ.2δ του Ν.4174/2013), πρέπει αυτός να απορριφθεί ως απαράδεκτος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013 «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν.

2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013** «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

*** Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

*** ΠΡΟΣΟΧΗ: Κατά το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

" Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 32.4 του Ν.4174/2013** «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων»

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.4 & 5 του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015

«Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων»

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν.2523/97), καθώς ο νόμος ρητά προβλέπει την ένταξη του φορολογούμενου σε ευνοϊκότερο καθεστώς, χωρίς μάλιστα η επιλογή αυτή να αναιρεί το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής (Ν.Σ.Κ. 32/2014 – ΠΟΛ.1086/2014).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Προστίμου Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και Φ.Μ.Υ. καθώς και οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «» με Α.Φ.Μ.:, που εδρεύει στην , οδός

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Διαφορά φόρου	6.721,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.065,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.786,66 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

Διαφορά φόρου	21.107,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	25.329,12 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	56.191,31 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	169.437,00 €
--------------------------------------	---------------------

Υπ' αριθμόν οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12-2007

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	195,33 €
--------------------------------------	-----------------

Υπ' αριθμόν οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	300,00 €
--------------------------------------	-----------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδ/νσης
Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης**

**Μαβινίδου Κυράτσα
Εφοριακός (ΠΕ/Α)**

Σημείωση:

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).