



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Αριθμός Απόφασης :

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333245

Αριθ. fax: 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.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 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με έδρα της επιχείρησής του την, κατά των αριθ. ... και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου ..και .. αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ.

5.Τις από 22/06/2016 απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6 Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω αναφερόμενες δύο (2) προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό 75.318,21 €, ως ακολούθως:

Με την

- 1) υπ. αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε συνολικό ποσό ΦΠΑ 28.065,33€, για την διαχειριστική περίοδο ...
- 2) υπ. αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους 47.252,88€ για την διαχειριστική περίοδο ...

Από το Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφ/κη Δ/νση, διεξήχθη έλεγχος στην επιχείρηση «...» και σύμφωνα με την από ... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών συναλλαγών από την επιχείρηση «...». Τα παρακάτω τιμολόγια κατασχέθηκαν με την αρ. ... έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, πλαστά και εικονικά χαρακτηρίστηκαν πέντε (5) τιμολόγια στη χρήση 2004 (τα Δ.Α.-Τιμολόγια :, συνολικής αξίας 72.210,00 ευρώ συν Φ.Π.Α. 12.997,80 ευρώ και 12 τιμολόγια στη χρήση ..., συνολικής αξίας 112.875,00 ευρώ συν Φ.Π.Α. 21.237,75 ευρώ. Τα ανωτέρω κατασχεθέντα στοιχεία

είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους επειδή η επιχείρηση «....» δεν πραγματοποίησε δραστηριότητες από την ... στο κεντρικό και από την ... στο υποκατάστημα, αλλά και πλαστά αφού η επιχείρηση δεν είχε θεωρήσει τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, άρα για τις χρήσεις ... που εμφανίζονται οι συγκεκριμένες συναλλαγές η επιχείρηση ήταν ανύπαρκτη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, για τις χρήσεις ..., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Ο φορολογικός έλεγχος που καταλόγισε σε βάρος της, παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν ελλιπής και αναιτιολόγητος. Τις επίδικες περιόδους ... η επιχείρηση ασχολούνταν με την εργολαβία οικοδομικών εργασιών, ενώ μετά τις ... το αντικείμενο της επιχείρησης άλλαξε σε καφεκοπτείο- γαλακτοπωλείο με άλλη διεύθυνση. Τα είδη που αγοράστηκαν με τα επίδικα τιμολόγια αφορούσαν σκαλωσιές και είδη που ήταν απαραίτητα για τη λειτουργία της επιχείρησης τα έτη ..., άρα αναίτια ο έλεγχος θεώρησε τα συγκεκριμένα τιμολόγια άσχετα με τη λειτουργία της επιχείρησης.
- 2) Θεωρεί ότι ο έλεγχος δεν έχει αρκετά στοιχεία στη διάθεσή του για να θεωρηθεί ότι η επιχείρηση «....» εξέδωσε εικονικά στοιχεία. Ισχυρίζεται ότι η εικονικότητα της συναλλαγής πρέπει να αποδειχθεί από τη φορολογούσα αρχή, αφού η συναλλαγή του με την «...» έγινε καλόπιστα και ήταν πραγματική.
- 3) Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας των στοιχείων, δεν πραγματοποίησε κανέναν έλεγχο ως προς την εικονικότητα αυτών, αλλά στηρίχθηκε και αρκέστηκε σε διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/νση ... και όχι σε αυτοτελή έλεγχο.
- 4) Για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ είναι απαραίτητη η διενέργεια ιδιαίτερου και αυτοτελούς ελέγχου και η σύνταξη ιδιαίτερης αυτοτελούς έκθεσης από τη φορολογία εισοδήματος και δεν αρκεί ο έλεγχος και οι διαπιστώσεις της φορολογίας εισοδήματος. Σε περίπτωση που η έκθεση ελέγχου δεν συμπεριλαμβάνει τα ανωτέρω καθιστά την πράξη νομικά πλημμελή και για το λόγο αυτό ακυρωτέα.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι

αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του Π.Δ. 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. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86 – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε 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 υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

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 την εγκύκλιο ΠΟΛ 1097/2016, που κοινοποίησε την αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., έγινε δεκτό ότι 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, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο και γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστό.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον 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, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο 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 άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση

της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και πλαστότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από ... έκθεση ελέγχου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση ... περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα επειδή ως προς την εκδότρια επιχείρηση «...» διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1. Η επιχείρηση δεν έχει πραγματοποιήσει δραστηριότητες από τις ... στο κεντρικό και από τις ... στο υποκατάστημα, κατά συνέπεια το ... όπου φέρεται ότι έγιναν οι συναλλαγές, δεν υπήρχε επιχείρηση.
2. Τα στελέχη των επίμαχων Δ.Α. – Τ.Π. είναι πλαστά, αφού όπως προκύπτει από την καρτέλα θεώρησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η επιχείρηση αυτή δεν είχε θεωρήσει τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία

3. Δε βρέθηκε ούτε προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή ιδιωτικό συμφωνητικό θεωρημένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μεταξύ της επιχείρησης και του προσφεύγοντος που να αναφέρει τους όρους της συναλλαγής.
4. Η εξόφληση του τιμήματος των τιμολογίων έγινε τοις μετρητοίς, παρά το σχετικά μεγάλο ύψος της αξίας της συναλλαγής
5. Σύμφωνα με τα επίμαχα τιμολόγια, ως τόπο αποστολής των υλικών αναγράφεται μια διεύθυνση η οποία είχε προ καιρού εγκαταλειφθεί και στα σώματα των ανωτέρω στοιχείων δεν αναγράφεται, ούτε ο τόπος φόρτωσης, ούτε ο τόπος προορισμού των υλικών. Τέλος δεν αναφέρεται στο Δ.Α. – Τ.Π.Υ. το μεταφορικό μέσο με το οποίο μεταφέρθηκαν τα σχετικά υλικά, πράγμα το οποίο είναι απαραίτητο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 12 παρ. 14 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 11 παρ. 5 περ. β του Π.Δ. 186/92

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επέδειξε το προσήκον ενδιαφέρον και προσοχή στις μεταξύ του συναλλαγές με την «...», δεν αναφέρει υπό ποιες συνθήκες πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, δε δικαιολογεί τις φορολογικές ατασθαλίες όσον αφορά τη μεταφορά των αγαθών καθώς επίσης και την έλλειψη συμφωνητικού για την αγορά αγαθών και γενικότερα επέδειξε συμπεριφορά αμελή απέναντι στις επαγγελματικές του συναλλαγές.

Επειδή, όλες οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν τοις μετρητοίς και όχι μέσω τραπεζικού – πιστωτικού ιδρύματος

Επειδή, ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς τους εκδότες με κάθε νόμιμο μέσο, όπως για παράδειγμα την επίσκεψη στην έδρα (των εκδοτών) και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα (βλ. Σ.τ.Ε. 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Ως προς τον τρίτο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον

υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε καθ' όλα νόμιμα στην έκθεση ελέγχου της Π.Δ. του Σ.Δ.Ο.Ε. ..., υιοθετώντας τις διαπιστώσεις του ελέγχου αυτού, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι νόμος και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και αντίθετα με τα λεγόμενα της προσφεύγουσας εταιρίας συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ΦΠΑ η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις ελέγχου, τα αποτελέσματα του ελέγχου και την εκκαθάριση του φόρου.

Επειδή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στο άρθρο 5 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1037/2005 Α.Υ.Ο. (ΔΕΛ Α10069048 ΕΞ 2014) και εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του αρ. 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και τα όσα ορίζονται στην παρ. 2 του αρ. 5 της ΠΟΛ 1037/2005.

Θεωρούμε αβάσιμο τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας αφού σύμφωνα με το αρ. 48 του Ν. 2589/2000: «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 Δ.Ο.Υ. 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 περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και της φορολογίας εισοδήματος...» ενώ σύμφωνα και με την παρ. 2 του αρ. 5 της ΠΟΛ 1037/2005 «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικίες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ ... και την επικύρωση των υπ' αριθ. κατά των αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου ... και αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Συνολικό ποσό καταλογισμού **75.318,21 €**, ως ακολούθως:

A. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ υπ' αριθμ. διαχειριστικής περιόδου

Ποσό φόρου : 28.065,33€

B. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ υπ. αριθ. διαχειριστικής περιόδου

Ποσό φόρου : 47.252,88€

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

α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).