



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 25/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3589

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- 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. Του άρθρου 6 της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 27/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα, οδός κατά των με αριθμό/ 5-4-2016 οριστική απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.,/ 5-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,/ 5-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.,/ 5-4-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για τη χρήση 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό:/ 5-4-2016 οριστική απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.,/ 5-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,/ 5-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.,/ 5-4-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για τη χρήση 2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 5/4/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και του, νόμιμου εκπροσώπου της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/ 5-4-2016 οριστική απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 30.876,3€ για λήψη 10 εικονικών φορολογικών στοιχείων και ποσού 248.228,2€ για έκδοση 68 εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι συνολικά 279.104,5€.

Με τη με αριθμό/ 5-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 111.702,69€, που αντιστοιχεί σε φόρο εισοδήματος ποσού 27.925,67€, πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής δήλωσης 33.510,8€, ήτοι συνολικά 61.436,47€.

Με τη με αριθμό/ 5-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. 117.908,4€, πλέον 141.490,08€ πρόσθετοι φόροι, ήτοι ποσό για καταβολή 259.398,48€ και 26.914€ ποσό για έκπτωση.

Με τη με αριθμό/ 5-4-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 66.287,3€.

Όλες οι πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου εκδόθηκαν κατόπιν της με αριθμό/ 11-9-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ. Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε 10 εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 77.190,74€ πλέον Φ.Π.Α. και εξέδωσε 68 εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 620.570,51€ πλέον Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτείται την ακύρωση των προσαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Η έδρα της επιχείρησης ήταν σε οίκημα στον οικισμό επί της οδού και χρησιμοποιούσε υπαίθριους χώρους 10-15 μέτρα μακριά από τη συγκεκριμένη διεύθυνση για τις ανάγκες της επιχείρησης
2. Παραγραφή
3. Πλημμελής αιτιολογία του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της έκθεσης ελέγχου – δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών και τυχόν οικονομικές ατασθαλίες των εκδοτών φορολογικών στοιχείων δεν επηρεάζουν τον λήπτη

4. Η προσφεύγουσα επιχείρηση τελούσε σε καλή πίστη

Όσον αφορά στην παραγραφή (2ος λόγος)

Επειδή η διαχειριστική περίοδος 2008 (οικονομικό έτος 2009) αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν.2238/1994 στην πενταετία, ήτοι 31/12/2014.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 «Ρυθμίσεις για τους φορολογικούς ελέγχους» του ν.4141/2013: *«5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 11/9/2014 και οι προσβαλλόμενες πράξεις στις 5/4/2016. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις εντός του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Όσον αφορά στο χώρο που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση και στην απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών (1^{ος} και 3^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ186/1992, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 ΠΔ134/1996: *«1. 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 11 «Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας.» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 3 του ν.3052/2002, του άρθρου 16 του ν.2992/2002, του άρθρου 8 του ν.2120/1993 και του άρθρου 29 του ν.3522/2006: *«5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:*

α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, (εκτός του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου

(Α.Φ.Μ.)) του παραλήπτη. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη "Διάφοροι",

β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό. Επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.

γ) ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δεν συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση.

...

στ) το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (Η/Υ),

ζ) Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.

η) ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών. Το δελτίο αποστολής, σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού, συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Η επικαιρότητα του δελτίου αποστολής, εξαρτάται από την απόσταση, τον τρόπο της μεταφοράς, το είδος των χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς. Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων αποστολής φέρει ο υπόχρεος σε έκδοση τους, ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα δελτία αποστολής, γεγονότα ή καταστάσεις, που δικαιολογούν τη χρονική διάρκεια αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 ΠΔ134/1996: «9. 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 36 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ν.2859/2000, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 11 του ν.3052/2002: «1.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή,

β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση:

Α) η δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι και σε αυτή δεν ήταν δυνατό να ασκηθεί η δραστηριότητα που περιγράφεται στα τιμολόγια. Στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή η ίδια η επιχείρηση αναφέρει (σελ.4) ότι δεν ασκήθηκε σε αυτή την διεύθυνση η επιχειρηματική της δραστηριότητα. Στην έδρα που ανέγραφαν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία,, δεν μπορούσε να ασκηθεί η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης, σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή (σελ.4) και την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.12). Στην ενδικοφανή προσφυγή (σελ.5) αναφέρεται ότι η επιχείρηση χρησιμοποιούσε υπαίθριους χώρους 10-15 μέτρα μακριά από την οικία, για τους οποίους, όμως, αφενός δεν προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό ενοικίασης ή συμφωνητικό χρήσης, αφετέρου δεν είχαν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 του ν.2859/2000) ως χώρος επαγγελματικής εγκατάστασης και οι οποίοι δεν διαθέτουν υποδομή για φορτοεκφόρτωση φορτηγών.

Β) δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την απασχόληση προσωπικού και ενοικίαση εξοπλισμού για την φορτοεκφόρτωση φορτηγών με πλακάκια, χρώματα και οικοδομικά υλικά μεγάλου τονάζ.

Γ) δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τις πληρωμές των τιμολογίων αγορών.

Δ) δεν κατέστη δυνατό να πραγματοποιηθεί έλεγχος στα βιβλία της επιχείρησης, διότι δεν προσκομίστηκαν παρά την αποστολή με συστημένη επιστολή πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και την επικοινωνία με τον υπεύθυνο της επιχείρησης και το λογιστή της.

Ε) ορισμένοι από τους προμηθευτές της προσφεύγουσας είναι δηλωμένοι στο σύστημα TAXIS του Υπουργείου Οικονομικών κατά συρροή ως εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων και έχουν χαρακτηριστεί ως εικονικές επιχειρήσεις (π.χ.,,).

ΣΤ) τα φορολογικά στοιχεία δεν ανέγραφαν το μεταφορικό μέσο ή αυτό που ανέγραφαν δεν ήταν δυνατό να έχει πραγματοποιήσει τη μεταφορά, καθώς άνηκε σε άλλο φορολογούμενο **και** δεν είχε την απαιτούμενη μεταφορική δυνατότητα (π.χ. αυτοκίνητο με μικτό βάρος 1.360κ. που αναγραφόταν σε στοιχείο έκδοσης).

Ζ) δεν προσκομίσθηκαν συμφωνητικά με άλλες επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των μεταφορών και για την αποθήκευση των υλικών.

Η) ορισμένα φορολογικά στοιχεία αφορούσαν τη λήψη αγαθών (.....) που δεν συνδέονται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης «.....».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση:

Α) σύμφωνα με τα παραστατικά παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε, η προσφεύγουσα επιχείρηση φέρεται να έχει αναλάβει εργολαβικές εργασίες που αφορούν σε τοποθετήσεις πλακιδίων, πλακόστρωτων δαπέδων, αποξηλώσεις και τοποθετήσεις μονωτικών υλικών, ελαιοχρωματισμούς και κτηριακές εγκαταστάσεις, ήτοι σε εργασίες που πραγματοποιήθηκαν σε σύντομο χρονικό διάστημα και τιμολογήθηκαν με μεγάλες αξίες. Για όλες αυτές τις εργασίες δεν υπάρχει αποδεικτικό μεταφοράς υλικών, ούτε συμφωνητικά με τους πελάτες, ούτε συμφωνητικά ενοικίασης εξοπλισμού ή απασχόλησης προσωπικού για την πραγματοποίησή τους. Σε έρευνα που έκανε ο έλεγχος στο μητρώο του ΙΚΑ αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είχε δηλώσει ποτέ υπάλληλο μέχρι και την 9/10/2015.

Β) δεν προσκομίσθηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τις πληρωμές των τιμολογίων πώλησης.

Γ) δεν κατέστη δυνατό να πραγματοποιηθεί έλεγχος στα βιβλία της επιχείρησης, διότι δεν προσκομίσθηκαν παρά την αποστολή με συστημένη επιστολή πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και την επικοινωνία με τον υπεύθυνο της επιχείρησης και το λογιστή της.

Δ) τα παραστατικά πώλησης δεν ανέγραφαν το μεταφορικό μέσο ή αυτό που ανέγραφαν δεν ήταν δυνατό να έχει πραγματοποιήσει τη μεταφορά, καθώς άνηκε σε άλλο φορολογούμενο **και** δεν είχε την απαιτούμενη μεταφορική δυνατότητα (π.χ. ήταν βυτίο, μικρής δυναμικότητας φορτηγό)

Ε) δεν προσκομίσθηκαν συμφωνητικά με άλλες επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των μεταφορών και για την αποθήκευση των υλικών.

Επειδή, όλα τα προαναφερθέντα αναφέρονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στην καλή πίστη (4ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997: «4. *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 την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/ 4-7-2016, με την οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ, (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με, αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣΤΕ 4033/1999, Ολ ΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο

ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε 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, ν' 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 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 ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των

διατάξεων αυτών, 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, ν' 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή δεν τίθεται θέμα καλής πίστης για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως είναι η προσφεύγουσα επιχείρηση, παρά μόνο για το λήπτη.

Επειδή η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη

οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: *«Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: *«7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. ... 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» παρ. 2 του ν.2238/1994: *«Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσηκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη ...»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994: *«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων*

και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους ...»

Επειδή εν προκειμένω, ορθώς ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και εξέδωσε την με αριθμό/ 5-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» §3 του ν.2859/2000: «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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθά εκδόθηκε η με αριθμό/ 5-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 2008.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» παρ.2 του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 48 του ν.4223/2013: «δ) 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.Π.Α., 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.»

Επειδή, το άρθρο 55 παράγραφοι 1 και 2 του ν.4174/2013 καταργήθηκαν με τα άρθρα 3 και 7 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/ 17-10-2015), αλλά, 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, η προσφεύγουσα έλαβε 10 εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 77.190,74€ πλέον Φ.Π.Α. 14.666,24€ και εξέδωσε σε 68 περιπτώσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 620.570,51€ πλέον Φ.Π.Α. 117.908,4€, ορθά επεβλήθη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρόστιμο του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ύψους 66.287,3€ [(14.666,24€ + 117.908,4€) X 50%] για λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε 10 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 77.190,74€ και εξέδωσε 68 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 620.570,51€.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθά υπολογίστηκε το πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015: συνολική καθαρή αξία 697.761,25€ X 40% = 297.104,5€.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 5/4/2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 με αριθμό/ 27-5-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Διορθωτικός προσδιορισμός εισοδήματος οικ. έτους 2009

Διαφορά φόρου	27.925,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης	33.510,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.436,47 €

Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. έτους 2008

Πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης	26.914,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο ελέγχου	117.908,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Χ120%)	141.490,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	259.398,48 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση βάσει δήλωσης	26.914,00 €

Πρόστιμο βάσει του άρθρου 55 ν.4174/2013: 66.287,3€

Πρόστιμο βάσει του άρθρου 7 ν.4337/2015: 279.104,5€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν.2717/1999).