



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

Θεσσαλονίκη, 14-07-2016

Αριθμός απόφασης: 831

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 16/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:....., με έδρα στη Δημοτική Κοινότητα του Δήμου, κατά της με αριθμ. ../20-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2003, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμ. ../20-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2003.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 16/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων αυτής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα περαίωσε τη χρήση 2003 με τακτικό φορολογικό έλεγχο του ΠΕΚ και επήλθε διοικητικός συμβιβασμός με την αποδοχή των αποτελεσμάτων του ελέγχου την 10-10-2005. Στη συνέχεια, περιήλθε στη διάθεση της ΔΟΥ, το αριθμ.πρωτ...../02-08-2013 έγγραφο της Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... με την οποία χαρακτηρίστηκε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και η οποία αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο.

Με την υπ'αριθμ./29-11-2014 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διενεργήθηκε συμπληρωματικός έλεγχος ορθής εφαρμογής, εντός της χρήσης 2003, των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 και του Ν 2159/2000 από την επιχείρηση «.....».

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1-1 έως 31-12-2003, έλαβε τέσσερα (4) εικονικά, ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» και ειδικότερα τα ΤΔΑ../5-3-2003, ΤΔΑ../21-3-2003,

ΤΔΑ../29-4-2003 ΚΑΙ ΤΔΑ..../26-6-2003, συνολικής αξίας 14.590€, αξίας εκάστου μεγαλύτερης των 880,00€.

Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθμ.../20-1-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, επαναπροσδιορίζεται με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, η αξία των φορολογητέων εισροών εφόσον δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση η αξία των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιπλέον ποσό φόρου εισροών για καταβολή ύψους 2.626,20€ και πρόσθετος φόρος ύψους 3.151,44€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 5.777,64€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 18-2-2016 στον ως μέλος της προσφεύγουσας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ.../20-1-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2003, ισχυριζόμενη ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές, ποτέ δεν επέδειξε αντισυμβατική συμπεριφορά και είναι πάντα συνεπής στις οποιεσδήποτε φορολογικές της υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι, όπως δικαιούνταν με τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 9 του ΠΔ 186/1992, πραγματοποίησε σχετικό έλεγχο του από 1-3-2002 ΦΕΚ στο οποίο αναφερόταν ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της «.....», ο δηλαδή το πρόσωπο με το οποίο συναλλασσόταν η προσφεύγουσα. Επιπλέον, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη, ο κάθε συμβαλλόμενος ευθύνεται αποκλειστικά και μόνο για την ακρίβεια των δικών του στοιχείων και σε καμία περίπτωση για την ακρίβεια των στοιχείων του αντισυμβαλλομένου του.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι “ 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 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. 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, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι *“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 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, 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, 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 βάση 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, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 20-1-2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενήργησε την 24-7-2013 η ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, με την υπ' αριθμ...../2013 έκθεση ελέγχου, στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... διαπίστωσε ότι:

- Η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της 8^ο χλμ Το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του ακινήτου υπογράφηκε την 29-11-1999 μεταξύ της εταιρίας (ιδιοκτήτρια) και του ο οποίος την 1-3-2002 το υπομίσθωσε στην Το ακίνητο το οποίο εμφανίζεται να είναι η έδρα της επιχείρησης, είναι εγκαταλειμμένο, η ιδιοκτήτρια πτώχευσε από τον Αύγουστο του 2000 και το ακίνητο εκπλειστηριάστηκε.
- Η ως άνω επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων οι οποίες θυροκολλήθηκαν στη διεύθυνση της έδρας της. Επιπλέον, δεν υπάρχει λογιστής ή λογιστικό γραφείο που να έχει επί του παρόντος την επίβλεψή της.
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της Γ.Γ.Π.Σ., υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007 ενώ τα ΑΦΜ των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
- Δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2001 έως και την χρήση 2010. Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της ελεγχόμενης και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τη συναλλαγή τους με αυτή.

- Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, οι οποίοι δήλωσαν την επιχείρηση «.....» ως πελάτη, δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε. Το μεγαλύτερο μέρος των αγορών αφορούν προσωπικά έξοδα, όπως έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, leasing αυτοκινήτων, τηλεφωνικά, courier, αγορά ειδών προσωπικής χρήσης κλπ του υπευθύνου της εταιρίας
- Η επιχείρηση «.....» δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2009 και έπειτα, δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 και δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό.
- Σύμφωνα με το υπ' αριθμ...../2-8-2013 έγγραφο της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η εκδότρια απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό της χώρας.

Συνεπώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» προς την προσφεύγουσα, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 20-1-2016 συνταχθείσα για την προσφεύγουσα έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου ΚΒΣ. Επίσης οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2003 προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, της χρήσης 2003, κρίθηκαν ειλικρινή καθώς η προσφεύγουσα έλαβε μεν και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα υπό κρίση εικονικά, ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής, τιμολόγια τα οποία όμως αφορούν πραγματικές συναλλαγές και είναι μικρής συνολικής αξίας ως προς τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

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, γ).....”

Επειδή, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στην αριθμ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. (άποψη της μειοψηφίας), σύμφωνα με την οποία κάθε εγγραφή στα βιβλία προϋποθέτει την ύπαρξη αντιστοίχου φορολογικού στοιχείου, προκειμένης δε της εκπτώσεως κάποιας δαπάνης,

απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατοχή νομίμου φορολογικού στοιχείου (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 4023/2005, ΣτΕ 3988/1998, ΣτΕ 124/1998, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 3509/1996, ΣτΕ 105/1996, ΣτΕ 945/1993 κ.α.), το οποίο δεν αποτελεί το εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, [όπως άλλωστε και το πλαστό (ΝΣΚ 572/2011)] και, επομένως, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης (ΔΕΚ απόφαση της 7-12-2010 υπόθεση C-285/09 R) και τούτο ανεξάρτητα από την καλοπιστία του λήπτη, είναι δε άλλο το θέμα της επιρροής που ασκεί η καλοπιστία του συναλλαγέντος για την επιβολή ή μη προστίμου σε βάρος του (ΣτΕ 1314/2013, ΣτΕ 2649/2012, ΣτΕ 2012/2011, ΣτΕ 555/2010). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης τιμωρεί τον λήπτη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με μειωμένο πρόστιμο (20%), ασχέτως προς την καλοπιστία του λήπτη, για την οποία δεν κάνει λόγο (άρθρο 7 παρ.3 περ. δ' του ν.4337/2015).

Εξ άλλου, άποψη αντίθετη προς την υποστηριζόμενη, συνεπάγεται την αντίφαση ότι κανονικό φορολογικό στοιχείο να μην χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση της δαπάνης απλά και μόνον γιατί δεν γίνεται επαρκής προσδιορισμός του είδους της εργασίας που προσφέρθηκε (ΣτΕ 4023/2005), ενώ χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση το εικονικό.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν παρέχεται στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα υπό κρίση τιμολόγια, καθώς δεν αποτελούν νόμιμα τιμολόγια δεδομένου ότι αυτά κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ο έλεγχος μείωσε την αξία των φορολογητέων εισροών κατά το ποσό της αξίας των εικονικών, ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής, τιμολογίων με αποτέλεσμα να προκύψει ποσό φόρου εισροών προς καταβολή ίσο με την αξία του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα συγκεκριμένα τιμολόγια.

Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ποσό της διαφοράς φόρου στην υπ. αριθμ. ../20-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2003, που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 16-03-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....»** με ΑΦΜ:....., κατά της υπ'αριθμ../20-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:
Βάσει της αριθμ../20-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2003 :5.777,64€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).