



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 01/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2468

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 αριθμ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον Βόλο στηνκατά των: **α) υπ' αριθμ.....Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015, **β) υπ' αριθμ.....Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως αναγραφόμενες στην παράγραφο 4 οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις απόεκθέσεις

ελέγχου εφαρμογής διατάξεων: α)Κ.Β.Σ./Ε.Λ.Π. και β)ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/1997, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και

1. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

2. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

1)Με την υπ'αριθμ.....Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 5.480,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1,11§1, 12§§1,5,9,10,11 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ) και του άρθρου 19 §4 του ν.2523/1997.

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία παραβάσεις λόγω έκδοσης δύο (2) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων προς την «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα των κάτωθι:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ ΜΕ ΦΠΑ
1	TIM.		20/04/2009	1.700,00	323,00	2.023,00
2	TIM.		09/12/2009	12.000,00	2.280,00	14.280,00
				13.700,00€	2.603,00€	16.303,00€

Η προσβαλλόμενη πράξη, εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης Κ.Β.Σ./Ε.Λ.Π. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και

2)Με την υπ'αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 7.809,00 ευρώ (2.603,00 € Χ3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 ως εκδότης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσβαλλόμενη πράξη, εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ (άρθρο 6 του ν.2523/1997) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Δεν τέλεσε τις καταλογισθείσες παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων καθόσον τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για υπηρεσίες- εργολαβίες που παρείχε στην λήπτρια Κ/Ξ η

οποία εκτέλεσε και παρέδωσε το δημόσιο έργο «Μουσείο Ιστορίας της Πόλης». Η ελεγκτική αρχή επικαλείται αποκλειστικά και μόνο ενδείξεις (την εξόφληση με μετρητά του υπ'αριθμ.241 τιμολογίου, το γεγονός ότι η εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου έγινε δύο μήνες νωρίτερα, και επίσης το γεγονός ότι το υπ'αριθμ..... τιμολόγιο δεν έχει εξοφληθεί) ενδείξεις που όμως δεν αρκούν κατά την πάγια νομολογία για την απόδειξη της ανυπαρξίας των συναλλαγών.

- Σύμφωνα με την παρ.4 α και β του άρθρου 3 και παρ.9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν από την 01.12.2015 η επιβολή διοικητικής κύρωσης για την λήψη και έκδοση εικονικών τιμολογίων. Το γεγονός ότι δεν προβλέπεται αναδρομική εφαρμογή της νέας ευνοϊκότερης διάταξης αντιβαίνει στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ.
- Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ.8 του ν.4337/2015 η καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 6 του ν.2523/1997 δεν μπορεί να εφαρμοσθεί εν προκειμένω.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή στη παρ.3 του άρθρου 4 του ν.4337/2015 ορίζεται :

« 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 παρ1.του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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 ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή στην παρ.30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 160/26-07-2013) ορίζεται:

«Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Ως εκ τούτου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (01/01-31/12/2009) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί κατάργησης της εν λόγω διάταξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

« Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία....»

Επειδή εν προκειμένω ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμ.....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμ..... εντολής ελέγχου και συνεπεία και των δελτίων πληροφοριών με αριθμούς πρωτοκόλλου: α).....έγγραφο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, β)τοέγγραφο της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας και γ)τοέγγραφο της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας, προκειμένου να διενεργηθεί έρευνα στην προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την «.....», ΑΦΜ, σχετικά με το έργο «Δημιουργία Μουσείο Ιστορίας της Πόλης» στην πόλη του Στα ως άνω έγγραφα με θέμα «Διενέργεια έρευνας στο Δήμο (Μουσείο της Ιστορίας της πόλης) αναφέρεται ότι δόθηκε εντολή για την

διενέργεια έρευνας στο Δήμο στο έργο «Δημιουργία Μουσείου Ανέγερσης της πόλης» και ειδικότερα σχετικά με την υπερκοστολόγηση του έργου σύμφωνα με καταγγελλόμενα σε σχετικό δημοσίευμα τοπικής εφημερίδας. Επειδή όπως αναφέρεται στα ως άνω έγγραφα της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας (συγκεκριμένα στις σελ.19-27 τουεγγράφου) βάσει της εικόνας της Κ/ΞΙΑΣ στην φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες περί διόγκωσης των δαπανών του εν λόγω έργου. Ως εκ τούτου για τον φορολογικό έλεγχο της κατασκευάστριας Κ/ΞΙΑΣ και των υπερβολών που εκτέλεσαν σημαντικής αξίας εργολαβίες στο έργο ζητήθηκε η συνδρομή του ΣΔΟΕ και των Δ.Ο.Υ. και

Επειδή συγκεκριμένα, στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς την Κ/Ξ, τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία :

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ ΜΕ ΦΠΑ	ΣΧΕΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ		20/04/2009	1.700,00	323,00	2.023,00		24/03/2009
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (Α)		09/12/2009	12.000,00	2.280,00	14.280,00		10/11/2009
								25/11/2009
				13.700,00€	2.603,00€	16.303,00€		

Επειδή όπως προκύπτει από το κεφάλαιο VIII. «ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΕΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ» της οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ/ Ε.Λ.Π., η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις (αριθμ.πρωτ..... /26-01-2015 και/02-07-2015) τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία που αναφέρονται στον πίνακα της σελίδας 30 μεταξύ των οποίων και το στέλεχος του Δελτίου Αποστολής με αρίθμηση 601-1000 τα οποία αφορούν τα υπό κρίση τιμολόγια.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. με σχετικό αίτημά προς το ΣΔΟΕ Π.Δ.το οποίο στα πλαίσια της διοικητικής συνδρομής στην έρευνα της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας έλεγχε την κατασκευάστρια Κ/ΞΙΑ, ζήτησε να της αποσταλούν ακριβή φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η λήπτρια Κ/Ξ από την προσφεύγουσα εταιρεία ήτοι αντίγραφα των ως άνω τιμολογίων καθώς και των σχετικών αυτών Δελτίων Αποστολής.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., δεδομένων των παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων που εμφανίζονται στο υποσύστημα Κ.Β.Σ. του TAXIS και του γεγονότος ότι δεν τέθηκαν υπόψη του όλα τα βιβλία και στοιχεία έκρινε ότι τα ανωτέρω επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές και συγκεκριμένα στην σελίδα 16 της οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. αναφέρονται συγκεντρωτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου επί των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την κατασκευάστρια Κ/ΞΙΑ για τις χρήσεις 2008,2009 και 2010 ,ως εξής:

«1.η ελεγχόμενη αν και κλήθηκε επανειλημμένως δεν έθεσε υπόψη του ελέγχου τα στελέχη των Δελτίων Αποστολής για να γίνει ταυτοποίηση με τα Δελτία Αποστολής που απεστάλησαν από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης ώστε να αποδειχθεί η αγορά, η μεταφορά και η ποσότητα

των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στο συγκεκριμένο έργο «Μουσείο της Ιστορίας της πόλης». Η μη προσκόμιση των στελεχών Δελτίων Αποστολής θεωρείται καθοριστικό γιατί από κανένα άλλο στοιχείο δεν αποδεικνύεται αν μεταφέρθηκαν υλικά για το συγκεκριμένο έργο και ποιος παρέλαβε τα υλικά.

2. Το Τιμολόγιο Πώλησης Νο εκδόθηκε στις 03/12/2008, ημερομηνία που τελέστηκε η πώληση-παροχή, ενώ το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για τη μεταφορά των υλικών (Δελτίο Αποστολής Νο) φέρει ημερομηνία έκδοσης πολύ μεταγενέστερη, ήτοι 03/11/2009.

3. Το Τιμολόγιο Νο εκδόθηκε στις 20/04/2009 με σχετικό Δ.Α. /24-03-2009 ενώ στο Γενικό Ημερολόγιο η ταμειακή εγγραφή (εξόφληση) του Τιμολογίου έγινε κατά παράδοξο τρόπο δύο μήνες προγενέστερα ήτοι στις 20/02/2009 ημερομηνία κατά την οποία ήταν αδύνατο η ελεγχόμενη επιχείρηση να γνωρίζει τον αριθμό του φορολογικού στοιχείου που θα εκδίδονταν.

4. Τα δεδομένα των στελεχών των Τιμολογίων Νο /31-05-2010, Νο /02-07-2010 και Νο /30-08-2010 είναι διαφορετικά από αυτά των πρωτοτύπων, αντίγραφα των οποίων μας απέστειλε το ΣΔΟΕ Π.Δ. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης. Συγκεκριμένα διαφέρουν ως προς τις αξίες, τις ποσότητες, τις ημερομηνίες, το γραφικό χαρακτήρα κλπ, όπως αναλυτικά αναφέρουμε κατά περίπτωση παραπάνω.

5. Τα δεδομένα του στελέχους του Τιμολογίου σειρά Α' Νο /17-12-2010 είναι διαφορετικά από αυτά του πρωτοτύπου, αντίγραφο του οποίου μας απέστειλε με FAX το ΣΔΟΕ Π.Δ. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης. Συγκεκριμένα διαφέρουν ως προς την αξία, το είδος και τον τρόπο εξόφλησής του όπως αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω.

6. Δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό της ελεγχόμενης με την κατασκευάστρια Κ/Ξ για το συγκεκριμένο έργο.

7. Τα τιμολόγια Νο /03-12-2008, Νο /31-12-2008 και Νο /09-12-2009 σειρά Α' παρότι είναι μικρής αξίας αυτά δεν έχουν εξοφληθεί μέχρι 31/12/2013. Το στοιχείο αυτό δεν συνάδει με τη συνήθη συμπεριφορά της αγοράς στις συναλλαγές μεταξύ συναλλασσόμενων επιχειρήσεων.

8. Βάσει του αρχείου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. η ελεγχόμενη επιχείρηση στις χρήσεις 2007 και 2009 ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.»

Επειδή η Δ.Ο.Υ. απέστειλε το υπ'αριθμ. /09-12-2015 Σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ανταποκρίθηκε με το με αριθμό πρωτοκόλλου /04-01-2016 αίτημα για δεκαήμερη παράταση και την 14/01/2016 υπέβαλε το υπ'αριθμ. /20-07-2015 έγγραφο στο οποίο δεν γίνεται καμία αναφορά για τις συναλλαγές που αφορούν την χρήση 2009.

Επειδή με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα εταιρεία, ενήμερη για το πλαίσιο αμφισβήτησης πραγματοποίησης των εν λόγω συναλλαγών, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει αυτές (στελέχη δελτίων αποστολής, σχετικές εκδοθείσες φορτωτικές, ιδιωτικά συμφωνητικά, άλλα πρόσφορα έγγραφα) ως εκ τούτου παραμένουν ως έχουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου που ορθώς διατυπώθηκαν στην οικεία έκθεση ελέγχου διότι με την μη προσκόμιση του στελέχους των Δελτίων Αποστολής δεν ταυτοποιούνται τα στοιχεία που αναφέρονται στα αντίγραφα των δελτίων αποστολής που έλαβε η κατασκευάστρια Κ/ΞΙΑ και να αποκλειστεί έτσι το

ενδεχόμενο της πλαστότητας αυτών, δεδομένου ότι στην χρήση 2010 διαπιστώθηκε αδιαμφισβήτητη η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων και καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα οι σχετικές παραβάσεις. Συγκεκριμένα για τα αντίγραφα των υπ'αριθμ..... /24-03-2009 και/25-11-2009 δελτίων είναι απαραίτητη η σύγκριση με τα στελέχη διότι στο υπ'αριθμ..... έχουν γίνει διορθώσεις στην ποσότητα ενώ στο υπ'αριθμ..... έχουν τροποποιηθεί τα στοιχεία του πελάτη (διεύθυνση και ΑΦΜ) και η ποσότητα αριθμητικώς διαφέρει από την ποσότητα ολογράφως. Οι εν λόγω ασάφειες δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν ούτε από το σχετικό υπ'αριθμ./09-12-2009 τιμολόγιο για πώληση αγαθών καθόσον στο είδος εμπορευμάτων αναφέρεται η γενική περιγραφή «ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....» χωρίς την συμπλήρωση των ποσοτήτων και της τιμής μονάδος.

Επειδή επίσης από το απόσπασμα του Γενικού Ημερολογίου που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία στον έλεγχο, διαπιστώνεται ότι το υπ'αριθμ..... τιμολόγιο με ημερομηνία έκδοσης την 20/04/2009 και συνολικού ποσού 2.023,00 ευρώ εξοφλήθηκε με μετρητά προγενέστερα την 20/02/2009, η ταμειακή αυτή κίνηση καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας την 20/02/2009 με αύξοντα αριθμό εγγραφής 128 και με αιτιολογία εγγραφής «ΤΙΜ.....». Η εν λόγω κίνηση δεν αποτελούσε προκαταβολή ή έναντι πληρωμής αλλά εξόφληση με συγκεκριμένη αιτιολογία τον αριθμό του εκδοθέντος τιμολογίου, το οποίο όμως την δεδομένη στιγμή της εξόφλησης δεν μπορούσε να ήταν γνωστό διότι δεν είχε ακόμη εκδοθεί (ημερομηνία έκδοσης 20/04/2009). Το εν λόγω τιμολόγιο καταχωρήθηκε στα λογιστικά της βιβλία με αύξοντα αριθμό εγγραφής 323 την 20/04/2009 ενώ και το σχετικό δελτίο αποστολής με αριθμόεκδόθηκε την 24/03/2009 ήτοι εκδόθηκε και αυτό μεταγενέστερα από την ημερομηνία εξόφλησης της συναλλαγής.

Επειδή από την επανεξέταση των στοιχείων του φακέλου και των υπό κρίση εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, την συνολική εκτίμηση των διαπιστώσεων του ελέγχου, τους ισχυρισμούς και τα αποδεικτικά μέσα της προσφεύγουσας εταιρείας προκύπτει ότι δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων :α)Κ.Β.Σ./Ε.Λ.Π., και β)ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/1997, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των φορολογικών νόμων και διατάξεων, και εν προκειμένω των διατάξεων του άρθρου 7 του ν.4337/2015 λόγω μη αναδρομικής ισχύς αυτού, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθ. πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση, της υπόχρεου εταιρείας , με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 : **5.480,00 €**

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997 : **7.809,00 €**

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
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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).