



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 07/07/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 795

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333260

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.Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου****ενδικοφανή προσφυγή** της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. με έδρα τηκαι νόμιμα εκπροσωπούμενη από τον Πρόεδρο του Δ.Σ., κάτοικο, η οποία στρέφεται κατά των παρακάτω πράξεων: **α)** Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους **(β)** Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου έτους **γ)** Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου έτους, **δ)** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97, 55 §2 ν.4174/13) διαχειριστικής περιόδου , **ε)**Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97, 55 §2 ν.4174/13) διαχειριστικής περιόδου

4. Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ.

5.Τις από 21/09/2015 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την από 07/07/2016 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία μας.

Επί Της από ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. με έδρα τηκαι νόμιμα εκπροσωπούμενη από τον Πρόεδρο του Δ.Σ., 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:

Οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και Πρόστιμο ΦΠΑ βασίζονται στην παραδοχή και στο πόρισμα του ελέγχου από τους ελεγκτές του ΣΔΟΕ (..... δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ) ότι στις χρήσεις και ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία. Αξίζει να σημειωθεί ότι η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις καισύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3296/04 και τη χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008 με την αποδοχή του αριθμ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν. 36974/08.

Πιο συγκεκριμένα η επιχείρηση

- έλαβε και καταχώρησε στις χρήσεις και στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της, φορολογικά στοιχεία που αφορούν προμήθεια ειδικών εγκαταστάσεων και συγκεκριμένα α) την κατασκευή και τοποθέτηση συστήματος απορρόφησης και β) κατασκευή και τοποθέτηση τμήματος γραμμής παραγωγής η οποία αποτελείται από μεταφορική ταινία και ραουλιέρες, εκδόσεως της της Κ/Ξ «.....», ΑΦΜτα οποία είναι μερικώς εικονικά λόγω υπερτιμολόγησης συνολικού ποσού 574.393,74€.
- έλαβε και καταχώρησε στη χρήση, στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της, φορολογικά στοιχεία που αφορούν προμήθεια μηχανολογικού εξοπλισμού, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ τα οποία είναι μερικώς εικονικά λόγω υπερτιμολόγησης , χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η αξία υπερτιμολόγησης.

Σύμφωνα με την έκθεση έλεγχου διαπιστώθηκαν αναλυτικά οι εξής παραβάσεις:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2005-31/12/2005

1). Μια (1) αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 για ΛΗΨΗ και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, του υπ' αριθ. τιμολογίου, της κοινοπραξίας «.....» το οποίο είναι μερικώς εικονικό λόγω υπερτιμολόγησης κατά το ποσό των 77.047,75 €, ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9 και 11, 18§§3 και 9 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν κατά την συγκεκριμένη χρήση και του άρθρου 19§§1, 2 και 4 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

2). Μια (1) αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 για ΛΗΨΗ και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, του υπ' αριθ. τιμολογίου, της κοινοπραξίας «..... με Α.Φ.Μ.» το οποίο είναι μερικώς εικονικό λόγω υπερτιμολόγησης κατά το ποσό των 23.114,32€, ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9 και 11, 18§§3 και 9 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν κατά την συγκεκριμένη χρήση και του άρθρου 19§§1, 2 και 4 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

3). Μια (1) αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 για ΛΗΨΗ και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, του υπ' αριθ. τιμολογίου, της κοινοπραξίας «.....» το οποίο είναι μερικώς εικονικό λόγω υπερτιμολόγησης κατά το ποσό των 186.967,87€, ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9 και 11, 18§§3 και 9 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν κατά την συγκεκριμένη χρήση και του άρθρου 19§§1, 2 και 4 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

4). Μια (1) αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 για λήψη και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, του υπ. αριθ. 645/07-06-2005 τιμολογίου αξίας 61.500,00€, της επιχείρησης «.....» το οποίο είναι μερικώς εικονικό χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η αξία της υπερτιμολόγησης, ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9 και 11, 18§§3 και 9 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν κατά την συγκεκριμένη χρήση και του άρθρου 19§§1, 2 και 4 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

5). Μια (1) αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 για λήψη και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, του υπ. αριθ. τιμολογίου αξίας 881.157,00€, της επιχείρησης «.....» το οποίο είναι μερικώς εικονικό χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η αξία της υπερτιμολόγησης. ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9 και 11, 18§§3 και 9 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν κατά την συγκεκριμένη χρήση και του άρθρου 19§§1, 2 και 4 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

6). Μια (1) αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 για λήψη και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, του υπ. αριθ. τιμολογίου αξίας 138.250,00€, της επιχείρησης «.....» το οποίο είναι μερικώς εικονικό χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η αξία της υπερτιμολόγησης. ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9 και 11, 18§§3 και 9 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν κατά την συγκεκριμένη χρήση και του άρθρου 19§§1, 2 και 4 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

7). Μια (1) αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 για λήψη και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, του υπ. αριθ. 668/05-07-2005 τιμολογίου αξίας 319.800,00€, της επιχείρησης «.....» το οποίο είναι μερικώς εικονικό χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η αξία της υπερτιμολόγησης. ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9 και 11, 18§§3 και 9 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν κατά την συγκεκριμένη χρήση και του άρθρου 19§§1, 2 και 4 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2006 - 31/12/2006

Μια (1) αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 για ΛΗΨΗ και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, του υπ' αριθ. τιμολογίου, της κοινοπραξίας «.....» το οποίο είναι μερικώς εικονικό λόγω υπερτιμολόγησης κατά το ποσό των 289.121,67€, ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9 και 11, 18§§3 και 9 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν κατά την συγκεκριμένη χρήση και του άρθρου 19§§1, 2 και 4 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

Η επιχειρηματολογία της εταιρίας εστιάζει στα εξής σημεία:

- 1) Τα επίμαχα τιμολόγια δεν είναι υπερτιμολογημένα, ούτε μερικώς εικονικά, αλλά αντιθέτως αντιστοιχούν σε αποδεδειγμένες υπαρκτές συναλλαγές πραγματικής αξίας ίσης με αυτή που αναφέρεται στα τιμολόγια όπως αναφέρεται και στην προσφυγή που έχει καταθέσει η εταιρία στις Η κρίση του Ελέγχου σχετικά με την υπερτιμολόγηση είναι υποκειμενική και βασίζεται μόνο σε ενδείξεις και όχι σε αποδείξεις. Ισχυρίζεται ότι η υψηλότερη τιμή που πληρώθηκε στους προμηθευτές τους δικαιολογείται από το γεγονός ότι αυτοί με τη σειρά τους προμηθεύτηκαν τα υλικά από επιχειρήσεις του εξωτερικού, καθώς επίσης και από την υπεργολαβική ανάθεση τμημάτων του έργου σε τρίτους.
- 2) Ακόμα και στην περίπτωση που αποδειχτεί ότι τα τιμολόγια είναι μερικώς εικονικά, ουδέποτε συμπεριέλαβε την αξία των τιμολογίων αυτών στις οικείες περιοδικές και εκκαθαριστική δήλωση

ΦΠΑ έτους στη στήλη των εισροών και σ' αυτή των εκροών. Επομένως δεν μπορεί να τίθεται θέμα μη έκπτωσης και καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ

- 3) Επικουρικά, θεωρεί λανθασμένο τον καταλογισμό ολόκληρης της αξίας των επίμαχων τιμολογίων, αφού θα έπρεπε να καταλογιστεί ως διαφορά μόνο το ποσό της υποτιθέμενης υπερτιμολόγησης.
- 4) Για τις χρήσεις καιεπικαλείται την περαίωση των διατάξεων του άρθρου 13 ν.3296/2004 καθώς και των διατάξεων του ν. 3967/2008. Υποστηρίζει ότι η επίκληση της μερικής εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων δε συνιστά «νέο στοιχείο» κατά την έννοια του άρθρου 25§5 ΚΦΔ (ν. 4174/2013), ούτε συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των άρθρων 68§2 Ν.2238/94 και 49§3 Ν. 2859/2000, αφού πρόκειται για στοιχεία που είχαν υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. κατά τη διαδικασία της χορήγησης της απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. και συνεπώς ήταν γνωστά στη Φορολογική Διοίκηση.
- 5) Παραγραφή μετά την πενταετία του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 για το εισόδημα, 57§1 ν.2859/2000 για το Φ.Π.Α. και το 9§5 ν.2523/97 για τα πρόστιμα του Φ.Π.Α. Στην προκειμένη περίπτωση η παραγραφή άρχισε να τρέχει στις 1/1/2007 και 1/1/2008 και συμπληρώθηκε στις 31/12/2012 αντίστοιχα.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Ε. και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.στηρίζονται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ, η οποία παρέχει πληροφορίες, συγκρίσεις, κρίσεις διαπιστώσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην μερική εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων

Επειδή η αξιολόγηση των τιμολογίων ως υπερτιμολογημένων είναι εμφανής και δικαιολογημένη. Το τιμολόγιο αξίας 140.000,00€ πλέον ΦΠΑ που εξέδωσε η ΚΟΙΝ/ΞΙΑ «.....» για μια εργασία η οποία παραχωρήθηκε στην εταιρία «.....» και η οποία με τη σειρά της το παρέδωσε για εκτέλεση στην εταιρία «.....» για μόλις 27.540,00€ (το υπ' αριθμ.τιμολόγιο) αποτελεί περίτρανη απόδειξη της προσπάθειας της εταιρίας να υπερτιμολογήσει τη δαπάνη της. Η διαφορά των δύο ποσών αγγίζει το πενταπλάσιο και ειδικά στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυξημένου κόστους λόγω προμηθειών του υλικού από το εξωτερικό.

Στην περίπτωση των συναλλαγών μεταξύ της ξένης εταιρίας και «.....» δημιουργούνται εύλογες απορίες αφού η προμηθεύεται από την στην τιμή των 632.445,00€ ενώ θα μπορούσε να τα είχε προμηθευτεί στην τιμή των 243.739,67€ απευθείας από τους ξένους οίκους (.....,,)

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 171 του Ν. 2717/99 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ) ορίζεται ότι: 1. «Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2.....3.....4.Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη ».

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το ΣΔΟΕ στην προσφεύγουσα και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως η εταιρία έλαβε και καταχώρησε τέσσερα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.400.707,00 € άνευ ΦΠΑ από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.και τρία μερικώς εικονικά στοιχεία από την Κοινοπραξία «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 580.000€ πλέον ΦΠΑ. για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2005 – 31/12/2005. Στη χρήση 2006 (01/01/2006-31/12/2006) έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά της βιβλία ένα μερικώς εικονικό τιμολόγιο λόγω υπερτιμολόγησης από την κοινοπραξία «.....» με Α.Φ.Μ.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Αναφορικά με το επιχείρημα του καταλογισμού του ΦΠΑ μόνο για το μέρος του ποσού που αναγνωρίζεται ως εικονικό, όπως και αυτό του μη καταλογισμού εν τω συνόλω, λόγω του ότι δεν συμπεριέλαβαν τα επίμαχα τιμολόγια στις περιοδικές και εκκαθαριστική ΦΠΑ, απαντούμε ότι : Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περίπτωση β του άρθρου 32 Ν. 2859/2000 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1156/97, η διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ με βάση τα ανωτέρω εικονικά στοιχεία δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος, καθόσον δεν αποτελούν νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Κατά συνέπεια δεν μπορεί να γίνει λόγος για μερική αποδοχή της αξίας του τιμολογίου. Σύμφωνα με την έκθεση,

δεν έχει αποδειχτεί η έλλειψη δόλου από μεριάς του λήπτη και επομένως όλη η συναλλαγή θεωρείται παράνομη και έτσι δεν παράγει κανένα ευνοϊκό για τον φορολογούμενο έννομο αποτέλεσμα. Η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ουδέποτε συμπεριέλαβε την αξία των τιμολογίων αυτών στις οικείες περιοδικές και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2005 στη στήλη των εισροών και σ' αυτή των εκροών. Ωστόσο, ζήτησε και έγινε δεκτή η επιστροφή ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών από τη Β Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 10/09/2004 έως 31/12/2005 και επίσης απέκτησε επενδυτικά αγαθά αξίας 1.400.707,00€ με απαλλαγή ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της 2869/1389/ΠΟΛ 137/4-5-1987 από τα μερικώς εικονικά τιμολόγια με εκδότη την «.....» με Α.Φ.Μ. Κατά συνέπεια, υπήρχε ξεκάθαρο όφελος από τη λήψη των υπερτιμολογημένων φορολογικών στοιχείων που με βάση τον έλεγχο ανέρχεται σε 266.134,33€.

Κατά συνέπεια, εφαρμόζοντας τις διατάξεις της παραγράφου 1 περίπτωση β άρθρου 32 Ν. 2859/2000 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1156/97 η διενέργεια έκπτωσης Φ.Π.Α. με βάση τα ανωτέρω εικονικά στοιχεία δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος καθόσον δεν αποτελούν νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται στη διαχειριστική περίοδο 10/09/2004 έως 31/12/2005 το σύνολο του φόρου των εισροών των ανωτέρω αναγραφόμενων φορολογικών στοιχείων που εξέπεσε η επιχείρηση με την λήψη και καταχώρηση τους στα τηρούμενα βιβλία της και με τα οποία ζητούσε επιστροφή Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Σχετικά με το επιχείρημα της περαίωσης αναφέρουμε ότι δεν απαγορεύεται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές να ελέγχουν για οποιοδήποτε φορολογούμενο αν τηρήθηκαν οι όροι και οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν.3296/2004.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 68 παρ. 2 του ν. 2238/94 «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν :α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στοιχεία βάσεις της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνιακές αρχές άλλων Κρατών- Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258)

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Η έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων από την Δ.Ο.Υ. έγινε κατόπιν της έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τόσο οι διατάξεις όσο και τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση αυτών των πράξεων που κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη και απαντούν στις αιτιάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η τεκμηρίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων βάσει των οποίων καταλογίστηκαν οι ανωτέρω παραβάσεις έχει διενεργηθεί από την Π.Δ. του ΣΔΟΕ και αναγράφεται αναλυτικά στη συνταχθείσα από την ίδια υπηρεσία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Εξάλλου, το πληροφοριακό δελτίο βάσει του οποίου στηρίχτηκε ο έλεγχος και η επιβολή των πράξεων - (έκθεση Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/1992 αρ. υποθ. 2517/29-5-2015) του ΣΔΟΕ ΠΔ για εικονικές συναλλαγές στη χρήση 2005 και 2006 - περιήλθε χρονολογικά στη Δ.Ο.Υ..... την 29/5/2015, ήτοι μετά την οριστικοποίηση των φορολογικών εγγραφών έως την χρήση 2006 η οποία έλαβε χώρα την 27-11-2008 (χρόνος κατά τον οποίο έγινε αποδοχή του αρ. 104256/1/24-11-2008 εκκαθαριστικού σημειώματος βάσει Ν. 3697/2008). Ως εκ τούτου συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία.

Στο ίδιο πνεύμα κυμαίνονται και οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε. (αρ. 1425-1426/00, 572-573-574/07 και 3293/08) περί έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, στην περίπτωση που είχε προηγηθεί σε προγενέστερο χρόνο περαίωση βάσει υπουργικής απόφασης.

Για το λόγο αυτό συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την έκδοση οριστικών πράξεων προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κατόπιν συνεκτίμησης των νέων δεδομένων για τις διαχειριστικές περιόδους 09/09/2004 έως 31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 Ν. 2238/94 και της παρ. 3 του άρθρου 49 Ν. 2859/00 αντίστοιχα, δεδομένου ότι τα συμπληρωματικά στοιχεία (αναφέρονται αναλυτικά στις εκθέσεις των ελεγκτών) που περιήλθαν εκ των υστέρων στην υπηρεσία μας την 29/5/2015, ήτοι μετά τον γενόμενο συμβιβασμό της 27-11-2008, δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την διενέργεια της αρχικής φορολογικής εγγραφής.

Ως προς τον τελευταίο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη

συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1&2 και 49 παρ. 3 ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»..... «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που ρητά ορίζεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Για την επιχείρηση αυτή εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. η με α/α εντολή μερικού ελέγχου για τις ελεγχόμενες περιόδους από 09/09/2004 έως 31/12/2006, για έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις,

ημερομηνία που είναι μέσα στα χρονικά πλαίσια του εμπροθέσμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «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 »

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 το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.*»

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στη συνημμένη έκθεση ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την

υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣτΕ “..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 τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “ Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “ συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “ Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) , δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή στην §1 του άρθρου 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. (1) Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής

απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. **Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»**

Επειδή στην §1 περ. β΄ του άρθρου 32 - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. 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 σ1 αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 25/01/2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....»

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).