



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 587/06-06-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1.893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθ. πρωτ. Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγο.... με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων Πράξεων που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ.... προσφεύγο.....:

α. Με αριθμό Οριστικής Πράξης Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007).

β. Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

4. Τις ακόλουθες Πράξεις που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ... προσφεύγο.....:
- α. Με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2007.
- β. Με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2007.
5. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.
6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα Συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... πρόστιμο 41.819,76 €, επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία τ... το Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης αγαθών (ΔΑ–ΤΠ) Νο...../....., καθαρής αξίας 73.368,00 € χωρίς Φ.Π.Α. (λόγω απαλλαγής που είχε χορηγηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. επειδή αφορούσε σε προμήθεια επενδυτικών αγαθών με χρηματοδότηση από το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα «Αγροτική Ανάπτυξη – Ανασυγκρότηση της Υπαίθρου»), έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, το οποίο κρίθηκε εικονικό διότι αφορούσε σε ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της. Με το εν λόγω ΔΑ–ΤΠ ... προσφεύγ... φέρεται να προμηθεύτηκε έναν (1) μηχανισμό μετατόπισης τύπου “HS 304” καθαρής αξίας 14.674,00 € και δύο (2) μηχανισμούς μετατόπισης “HS 306” συνολικής καθαρής αξίας 58.694,00 € ως πάγιο εξοπλισμό.

Να σημειωθεί ότι του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είχε προηγηθεί προληπτικός έλεγχος από τ... .., η οποία διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. τη σχετική «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» από το πόρισμα της οποίας προκύπτει η εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου.

Η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ. για τ...ν προσφεύγο..... .

2.

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... κύριος φόρος 14.099,30 € και πρόσθετος φόρος (max 120%) 16.919,16 €, λόγω ανακρίβειας στην υποβληθείσα οικεία εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., δηλαδή συνολικό ποσό 31.018,46 €, επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψαν οι διαπιστώσεις που περιγράφηκαν παραπάνω στο με αριθμό 1 στοιχείο, με βάση τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία τ... προσφεύγο....., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), ο δε προσδιορισμός του κύριου φόρου έγινε εξωλογιστικά, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), στα άρθρα 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και στο άρθρο 48 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Η προσβαλλόμενη με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για τ...ν προσφεύγο.....

... προσφεύγ...., με την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να ακυρωθούν οι δύο (2) προσβαλλόμενες με αριθμούς /..... και /..... προαναφερθείσες Οριστικές Πράξεις που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ... προσφεύγο....., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α)

Η συναλλαγή που απεικονίζεται στο υπό κρίση ληφθέν φορολογικό στοιχείο (ΔΑ-ΤΠ Νο..... /....., καθαρής αξίας 73.368,00 € χωρίς Φ.Π.Α.) δεν είναι εικονική αλλά πραγματική στο σύνολό της. Το τίμημα της συναλλαγής είναι το αναγραφόμενο στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο και ο αγορασθείς πάγιος εξοπλισμός είναι στην κατοχή τ.... έως σήμερα και στη διάθεση της φορολογικής Αρχής σε πρώτη ζήτηση.

β)

Γίνεται επίκληση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, η οποία είναι κατοχυρωμένη τόσο από το Σύνταγμα όσο και από το Κοινοτικό Δίκαιο.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, 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 αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «**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.», με τις διατάξεις δε του **άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «**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»

και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «**Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου**

της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται. ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν έως την 30/11/2015, ορίζεται ότι

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογική Διοίκηση.
.....».

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ2223/1995).

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 πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

.....
4. 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 ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. 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 βιβλία είναι κατώτερα της προσήκουσας 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.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «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 (30.000,00) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000,00) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000,00) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880,00 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων, εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήσης πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880,00 € για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».

... προσφεύγ....., στο επίδικο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007), δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους 22.424,11 € στην οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και, βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία τ.... το επίδικο εικονικό ΔΑ-ΤΠ για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 73.368,00 € που υπερβαίνει την αξία των 30.000,00 € που ορίζεται στο άρθρο 30 παράγραφος 7 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η δε ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του επίδικου εικονικού φορολογικού στοιχείου αντιβαίνει στις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 περίπτωση ε) του ίδιου Π.Δ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον 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,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000

(Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι «**Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στον φόρο, αναφορικά με την 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 στην φορολογία Εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με τον φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες.».

Επειδή από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. Απόφαση ΣτΕ117/2013) «..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, με την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000, Κώδικας Φ.Π.Α.) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή με τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της φορολογικής Αρχής, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια υπό την έννοια ότι η φορολογική Αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Εξ όλων, συνεπώς, των ανωτέρω, συνάγεται ότι η Δ.Ο.Υ. ενήργησε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται, άλλωστε, από την από «Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» και την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη «Οριστική Πράξη Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «**Στον Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον 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, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (περί πεδίου εφαρμογής) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχρά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α και β.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό τ.... προσφεύγο...., ότι η συναλλαγή που απεικονίζεται στο υπό κρίση ληφθέν φορολογικό στοιχείο δεν είναι εικονική αλλά πραγματική στο σύνολό της και ότι το τίμημα αυτής είναι το αναγραφόμενο στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο, **απορρίπτεται ως αβάσιμος και ανυπόστατος**, όπως τεκμηριωμένα αιτιολογείται από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που παρατίθενται στις οικείες από «Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)»

και «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για τ...ν προσφεύγο.....
..... και από το προαναφερθέν σκεπτικό της παρούσας.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ.... προσφεύγο..... :

Επειδή, σύμφωνα με την **αρχή της καλής πίστης**, η Διοίκηση δεν δικαιούται να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος έχει περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής. Κατά μείζονα λόγο, δεν επιτρέπεται στη Διοίκηση να δημιουργεί η ίδια τέτοιες καταστάσεις. Περαιτέρω, το ΣτΕ δέχεται ότι η Διοίκηση δεν δικαιούται, εξαιτίας δικών της παραλείψεων για τις οποίες δεν είναι υπαίτιος ο πολίτης, να αγνοήσει μία ευνοϊκή γι' αυτόν πραγματική κατάσταση που έχει διαρκέσει επί ικανό χρονικό διάστημα και να αρνηθεί αιφνιδίως στον πολίτη τα υπέρ αυτού ωφελήματα ή τις ευνοϊκές γι' αυτόν νόμιμες συνέπειες που έχουν προκύψει από αυτήν την κατάσταση. Η παράβαση ή παράβλεψη εκ μέρους της Διοίκησης αυτής της αρχής, συνεπάγεται, ενδεχομένως, κρατική ευθύνη, η οποία δύναται να εγείρει αξίωση για αποζημίωση.

Επειδή, σύμφωνα με την **αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη**, η οποία είναι συγγενής προς την προαναφερθείσα αρχή της καλής πίστης, η Διοίκηση παραβαίνει την εν λόγω αρχή όταν ενεργεί κατά τρόπο αντίθετο προς τις προσδοκίες που η ίδια έχει δημιουργήσει στον πολίτη. Ειδικότερα, η Διοίκηση λειτουργεί κακόπιστα όταν, λόγου χάριν, αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που προέβλεψε ο νόμος για να προκαλέσει ορισμένη συμπεριφορά του πολίτη ή όταν η συμπεριφορά της ίδιας αντίκειται σε υποσχέσεις ή επίσημες πληροφορίες των αρμόδιων Αρχών ή σε πληροφορίες την χορήγηση των οποίων προβλέπει ο νόμος. Η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, την οποία τρέφει ο πολίτης έναντι της Δημόσιας Διοίκησης, συνίσταται στην εύλογη πεποίθηση, που αυτός έχει διαμορφώσει, ότι μία πραγματική κατάσταση που τον αφορά θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο.

Επειδή, αναφορικά με τον **δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό**, περί παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης και εις βάρος τ... προσφεύγο....., **προβάλλεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, ανυπόστατος και ανυποστήρικτος** για τους κάτωθι αναφερόμενους λόγους:

Η αρχή της χρηστής και καλόπιστης και διοίκησης επιβάλλει, πράγματι, στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία, δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε αυτόν έλεγχο διαπιστώθηκαν αντικειμενικά στοιχεία και αποδείξεις που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή την μη απαλλαγή του από τον φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως, στην υπό κρίση υπόθεση. Επιπροσθέτως, **δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη**, διότι, με την έκδοση των δύο (2) προσβαλλόμενων Πράξεων, η φορολογική Διοίκηση, καλόπιστα φερόμενη, εφάρμοσε το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί την κατάσταση στην οποία, ενδεχομένως, είχε περιέλθει ... προσφεύγ....., λόγω πλάνης, παρερμηνείας ή παρανόησης και χωρίς να αίρει, εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που, τυχόν, προέβλεψε ο νόμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.», πλην, όμως, ... **προσφεύγ..... δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο για την επίρρωση των ισχυρισμών τ....**

Επειδή από τις οικείες από προαναφερθείσες «Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» και «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για τ..ν προσφεύγο....., **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** ως προς τη διάπραξη της παράβασης της **ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του επίδικου εικονικού ΔΑ-ΤΠ Νο...../....., καθαρής αξίας 73.368,00 €,** έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση των δύο (2) προσβαλλόμενων Πράξεων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά του φόρου και του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιχειρήσιμη έκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος στ...ν προσφεύγο..... για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007 διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις δύο (2) προαναφερθείσες από οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στις οποίες αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα της **ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του επίδικου εικονικού φορολογικού στοιχείου.** Το εν λόγω φορολογικό αδίκημα καθιστά υποχρεωτικό τον επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στον Φ.Π.Α., με εξωλογιστικό τρόπο κατά τις κείμενες προαναφερθείσες νομοθετικές διατάξεις. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις προαναφερθείσες οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... -
Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)

1.

Η με αριθμό /..... **Οριστική Πράξη Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος τ... προσφεύγο....., ως ακολούθως:

$$73.368,00 \text{ €} \times 19\% = 13.939,92 \text{ €}.$$

$$13.939,92 \text{ €} \times 3 = \underline{41.819,76 \text{ €}}.$$

2.

Η με αριθμό /..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος τ... προσφεύγο....., ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	22.424,11	23.321,07	– 896,96
Αξία φορολογητέων εισροών	10.637,12	10.637,12	—
Φόρος εκροών	3.984,34	4.143,72	– 159,38
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.020,55	2.020,55	—
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.339,23	—	– 1.339,23
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)	—	14.099,30	14.099,30
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max 120%)	—	16.919,16	16.919,16
<u>Συνολικό ποσό για καταβολή</u>	—	31.018,46	<u>31.018,46</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο.....

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).