



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

Θεσσαλονίκη 20.05.2016

Αριθμός απόφασης:507

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45 - Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333252
ΦΑΞ : 2313-333258

**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 πδ 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 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του.....κατά της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόαπόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6.Την απόεισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ..... προβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 φόρος ποσού 18.470,42 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 22.164,50€, ήτοι συνολικού ποσού 40.634,92 €, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 97.212,75€, πλέον ΦΠΑ 18.470,41 € .

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 -31/12/2007 από την επιχείρησηφορολογικά στοιχεία σε εννέα (9) περιπτώσεις συνολικής αξίας 97.212,75 € τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολό τους.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδέχτηκε ως εικονικά τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία και για το λόγο αυτό, υπέβαλε στις 16/02/2011, στην Δ.Ο.Υ.«Ειδικό Σημείωμα Δήλωσης Έκδοσης ή Λήψης Μη Νόμιμων Φορολογικών στοιχείων» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010 συμπεριλαμβάνοντας σε αυτό, τα εννέα (9) επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Απώλεσε όμως την περαίωση των μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§6 του Ν.3888/2010 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1066/2011, λόγω μη εμπρόθεσμης καταβολής δύο τουλάχιστον δόσεων. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ'εντολή επανελέγχου για την επιχείρηση λόγω απώλειας της περαίωσης των μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων. Από τον διεξαγόμενο έλεγχο και λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση υπάχθηκε στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του Ν.3888/2010, για τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που προέκυψαν από το αριθμό πρωτ..... έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου, συντάχθηκαν, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1019/2011 η απόΈκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2007, από την οποία προέκυψε η λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου ποσού 194.425,50 και συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα τα οποία νομίμως κοινοποιήθηκαν στις Η προθεσμία για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος παρήλθε άπρακτη καθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν κατέβαλε το 20% της οφειλής εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της ΠΟΛ. 1019/28-01-2011 (δέκα ημερών από την κοινοποίησή του) Λόγω της μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εκδόθηκε η με α/αεντολή ελέγχου για τη χρήση 2007 για διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Για την φορολογική περίοδο 2007 ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή μόνο για τον κλάδο των τεχνικών έργων. Η ανάληψη των τεχνικών έργων έγινε πριν την 01-01-2007 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν

σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 34§ 4 του ν.2238/94 χωρίς την προσαύξηση των συντελεστών καθαρού κέρδους που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 32. Τα καθαρά κέρδη του κλάδου εμπορίας – μεταποίησης και του κλάδου παροχής υπηρεσιών της πιο πάνω περιόδου κρίνονται ειλικρινή, δεδομένου ότι περαίωσε βάσει του Ν.3888/2010 (ΠΟΛ1019/2011) και δεν προέκυψαν επιβαρυντικά εν γένει συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010.

Κατόπιν των ανωτέρω αναλυτικά περιγραφόμενων παραλείψεων και παρατυπιών σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, συντάχθηκαν και νομίμως κοινοποιήθηκαν το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων (σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013 και με το άρθρο 6 ν.2690/1999) και η με αρ. 199/963393 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του, να παράσχει τις απόψεις της εγγράφως ή προφορικά. Η ως άνω προθεσμία παρήλθε άπρακτη στις 02-12-2015, χωρίς η ελεγχόμενη επιχ/ση να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της, με βάση τα προαναφερθέντα αποτελέσματα ελέγχου και ως εκ τούτου ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι τα εν λόγω εικονικά στοιχεία συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες από την επιχείρηση περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. καθώς και στην με αριθμόεκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2007 προσαυξάνοντας την αξία των εισροών και τον Φ.Π.Α. των εισροών κατά τα αντίστοιχα ποσά, δεν αναγνώρισε το Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων, καθώς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας ως λόγους :**

- 1.Κατά το χρόνο της υπό κρίση συναλλαγής τελούσε σε καλή πίστη.
- 2.Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών το φέρει η φορολογική αρχή, η οποία δεν πραγματοποίησε κανέναν έλεγχο ,αλλά στηρίχθηκε και αρκέστηκε σε διαπιστώσεις που δεν αποδεικνύουν εικονικότητα των συναλλαγών με την έννοια της ανυπαρξίας αυτών.

Ως προς τους παραπάνω προσβαλλόμενους λόγους της υπό εξέταση προσφυγής

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 της προσφεύγουσας επιχ/σης 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 ΠΟΛ 1249/21.11.2013 προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου **έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, που λειτουργεί και αναδρομικά**. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τις 26 Ιουλίου 2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (26.7.2013), εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ., αρμόδια ΔΟΥ, Επιτροπή του άρθρου 70Ακ.λπ.), τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Στην προκειμένη περίπτωση, εκτός των άλλων επιβαρυντικών στοιχείων, όπως καταγράφονται στην από 2..... έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων και συνεπώς δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28Ν 4174/13 : Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης(παράγρ.1). «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο(παράγραφος 2).»

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 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 τον 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 ΔιΔικ 1995,1027). Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ 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 ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

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 Σ.Δ.Ο.Ε. ΗΠΕΙΡΟΥ στην εκδότρια επιχείρησηκαι σύμφωνα με τη πληροφοριακή έκθεση η επιχείρηση «.....», Πολιτικός Μηχανικός – Κατασκευαστικές Εργασίες, Δ/ση, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, εννέα (9) φορολογικά στοιχεία, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης....., και συγκεκριμένα τα: 1.Τιμολόγιο Πώλησης Νοκαθαρής αξίας 21.097,75€, 2.Τιμολόγιο Πώλησης Νοκαθαρής αξίας 19.157,50€, 3.Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής Νοκαθαρής αξίας 9.942,50€, 4.Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής Νοκαθαρής αξίας 3.075,00€, 5.Τιμολόγιο Πώλησης Νοκαθαρής αξίας 8.000,00€, 6.Τιμολόγιο Πώλησης Νοκαθαρής αξίας 9.315,00€, 7.Τιμολόγιο Πώλησης Νοκαθαρής αξίας 7.125,00€, 8. Τιμολόγιο Πώλησης Νοκαθαρής αξίας 2.700,00€, 9.Τιμολόγιο Πώλησης Νοκαθαρής αξίας 16.800,00€, συνολικής καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 97.212,75€, τα οποία είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το σύνολο εκάστης συναλλαγής.

Επειδή η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρησηαποδεικνύεται πλήρως στην από 28.06.11 πληροφοριακή Έκθεση που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. ΗΠΕΙΡΟΥ για την προσφεύγουσα επιχ/ση και διαβιβάστηκε με το υπ'αριθμ.πρωτ..... έγγραφό τους ,για τους κάτωθι λόγους:

- Δεν πραγματοποίησε από την έναρξή της, αγορές εμπορευμάτων τέτοιες που να δικαιολογούν το ύψος των πωλήσεών της, στις χρήσεις 2006 - 2007. Εμφανίζει στα βιβλία της ελάχιστες αγορές

εμπορευμάτων ή πρώτων υλών κατά τις χρήσεις 2006 και 2007 των οποίων το ύψος ανέρχεται στο ποσό 3.197,50€ ενώ αντίθετα φαίνεται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων ότι έχει εκδώσει μεγάλης αξίας φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις το 2006 ύψους 427.903,50€ και το 2007 340.564,58€.

- Δεν είχε τη δυνατότητα εξόρυξης όγκου μαρμάρου και παραγωγής κατεργασμένης πέτρας γιατί κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα, δεν διέθετε μηχανήματα έργου με άδειες και πινακίδες κυκλοφορίας τα οποία θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει για την εκτέλεση χωματουργικών εργασιών, ούτε το κατάλληλο εργατοτεχνικό προσωπικό για την εκτέλεση των παραπάνω εργασιών. Σύμφωνα με τα έγγραφα της Νομαρχιακής αυτοδιοίκησης –Δ/ση Ανάπτυξης δεν υπάρχει στα αρχεία της υπηρεσίας τους (τμήμα φυσικών πόρων) επιχείρηση με τα στοιχεία..... Στην περιοχήυπήρχε η εταιρείαη οποία εισέφερε τα μισθωτικά της δικαιώματα στην εταιρεία..... Σύμφωνα με τα έγγραφα του ΥΠΕΧΩΔΕ ΓΓΔΕ – Δ/ΝΣΗ 13 ΤΜΗΜΑ Ε δεν φαίνεται να είχε ή να έχει στην κατοχή τους μηχανήματα έργου με άδειες και πινακίδες κυκλοφορίας τα οποία θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει για την εξόρυξη του όγκου μαρμάρου ή της πέτρας.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα πώλησης όγκου μαρμάρου και κατεργασμένης πέτρας γιατί δεν εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων και δεν είχε τις άδειες και τον απαραίτητο μηχανολογικό εξοπλισμό για την εξόρυξη του μαρμάρου και την παραγωγή κατεργασμένης πέτρας.
- Δεν έχει καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία της: α) δαπάνες για καύσιμα (πετρέλαιο), για ανταλλακτικά μηχανημάτων κλπ. για την χρήση των φερόμενων μηχανημάτων έργων (όπως φορτωτή, τσάπα κομπρεσέρ, κλπ.) απαραίτητων για μια δραστηριότητα εξόρυξης πέτρας και β) δαπάνες εργατικού προσωπικού στην επιχείρησή του (πχ. χειριστή μηχανημάτων, εργάτες κλπ.) .
- Δεν διέθετε επαγγελματικό αυτοκίνητο για την μεταφορά και την παράδοση των αναγραφόμενων στα τιμολόγια πώλησης ποσοτήτων πλάκας, όγκου μαρμάρου κλπ. και συγκεκριμένα με τα κάτωθι Δελτία Αποστολής (Δ.Α.) ή Τιμολόγια Δελτία Αποστολής (Τ.Δ.Α.) εκδόσεως της, με λήπτη την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», στα οποία οι αναγραφόμενες πωληθείσες ποσότητες είναι: Το αναγραφέν, επί των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων διακίνησης (Δ.Α. ή Τ.Δ.Α.), μεταφορικό μέσο, με αριθμό κυκλοφορίας αυτοκίνητο, δεν ήταν ιδιοκτησίας της εκδότριας ή της ελεγχόμενης επιχείρησης, αλλά τρίτων και αγνώστων προσώπων προς αυτών. Με βάση το πληροφοριακό σύστημα- Ο.Π.Σ - στοιχεία «Οχήματος σύμφωνα με το Υπουργείο Μεταφορών Υποδομών και Δικτύων», το με αριθμό κυκλοφορίας είναι Ιδιωτικής Χρήσης Επιβατικό αυτοκίνητο (Μάρκας.....) που δεν είχε τη δυνατότητα μεταφοράς προϊόντων ή εμπορευμάτων, (πόσο μάλιστα των αναγραφόμενων m² ή m³ πλάκας ή όγκου μαρμάρου) και ανήκε σε τρίτο πρόσωπο και συγκεκριμένα: κατά το έτος 2005 και 2006 στον κ.Ιδιώτη, το οποίο μεταβιβάστηκε στις 20/9/2006 στους ιδιώτες....., με Α.Φ.Μ.καιμε Α.Φ.Μ....., κατά ποσοστό 80% και 20% αντιστοίχως.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι « Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος »

Επειδή ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη, ότι το μέγεθος της ανωτέρω παράβασης είναι μεγάλης έκτασης, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας επιχ/σης έκρινε τα βιβλία ανακριβή για τον κλάδο των τεχνικών έργων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4γ και 7ε του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα (εκροές) εξωλογιστικά σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 34 § 4 του ν.2238/94 χωρίς την προσαύξηση των συντελεστών καθαρού κέρδους που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 32.

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».

Εν προκειμένω ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων στις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας επιχείρησης, διότι, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/00 καθώς τα εν λόγω εικονικά στοιχεία συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες από την επιχείρηση περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2007,προσαυξάνοντας την αξία των εισροών και τον Φ.Π.Α. των εισροών κατά τα αντίστοιχα ποσά.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/12/15 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ -ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2007-31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	---------	---------

Αξία φορολογητέων εκροών		366.881,65	366.881,65	
Αξία φορολογητέων εισροών		278.285,67	181.072,92	97.212,75
Φόρος εκροών		69.707,51	69.707,51	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		69.707,51	51.237,09	18.470,42
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			18.470,42	18.470,42
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			22.164,50	22.164,50
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			40.634,92	40.634,92
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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).