



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 12/01/16

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:8

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.

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**ΑΦΜ κατά της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Την με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της οποίας ζητείται η ακύρωση, και της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

5.Της απόαπόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την απόεισήγηση του ΑυτοτελούςΤμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου 39483 ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την υπ' αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος(κύριος) φόρος ποσού 2.375,00 € πλέον 2.850,0 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 και 49 του Ν.2859/00.

Ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 ν.4175/13 υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων την με αρ.πρωτ..... υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/86,σύμφωνα με την οποία **αποδέχεται την παραπάνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. αλλά δεν κατέβαλλε τον καταλογισθέν φόρο.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ. 68§2 του Ν.2238/94 από τη Δ.Ο.Υ., βάσει της με αριθμ. εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε κατόπιν της απόΈκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της και της από 01/10/2013 πληροφοριακής έκθεσης Φ.Π.Α.,σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε το υπό κρίση έτος το υπ'αριθμ. Τ.Π.Υ. φορολογικό στοιχείο εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 12.500,00 € πλέον ΦΠΑ 2.375,00 € ,**το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία.**

Σημειώνεται ότι με την από έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού Φ.Ε. της Δ.Ο.Υ **τα βιβλία του προσφεύγοντα κρίθηκαν Ακριβή και Επαρκή και προσδιορίστηκαν τα κέρδη λογιστικά σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.**

Ακόμη από την Δ.Ο.Υ καταλογίστηκαν **παραβάσεις λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων** βάσει της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της για α) τη χρήση 2003 ποσού 30.000,00 € για τη λήψη τριών μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων(ΑΕΠ.),β)τη χρήση 2004 30.000,00 € για τη λήψη τριών μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΑΕΠ.....),γ) τη χρήση 2007 ποσού 50.000,00 € για τη λήψη πέντε μερικώς εικονικών στοιχείων(ΑΕΠ),δ) τη χρήση 2008 ποσού 50.000,00 € για τη λήψη τεσσάρων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων(ΑΕΠ) και ε) τη χρήση 2009 ποσού 12.500,00 € για τη λήψη ενός μερικού εικονικού φορολογικού στοιχείου(ΑΕΠ) ,**τις οποίες ο προσφεύγων αποδέχθηκε με την υπαγωγή του στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν.4174/2013 και του περιορισμού του προστίμου στο 25% της αξίας των μερικώς εικονικών στοιχείων.**

Επιπλέον ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2007,2008 και 2009 με το Ν.3888/10 και ο φόρος

περαίωσης που προέκυψε με το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης 17.501,69 €, εξοφλήθηκε εντός της προθεσμίας.

Επιπρόσθετα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ'αρ..... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ.1019/2011 για τα οικ.έτη 2008-2010. Ο προσφεύγων αποδέχθηκε το παραπάνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τα οικ.έτη 2008 και 2009 (χρήσεις 2007 και 2008) συνολικού ποσού 8.484,71 €, αλλά δεν αποδέχθηκε το συμπληρωματικό σημείωμα ελέγχου για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση εγγράφων .
- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας –Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου.
- 3) Ακυρότητα φόρου και προστίμου λόγω έλλειψης αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου.
- 4) Αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Μη νόμιμη κρίση περί εικονικότητας των αναφερόμενων στην έκθεση ελέγχου ληφθέντων από την επιχείρηση του προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων-Τεκμήριο καλής πίστης.
- 5) Απόδειξη της πραγματοποίησης των αναληθώς φερομένων ως μερικώς εικονικών συναλλαγών.
- 6) Αυτεπαγγέλτως κρινόμενα ζητήματα-Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας-Τεκμήριο καλής πίστης.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28N 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 εμπεριστατωμένα 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 σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4174/13: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ)

το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. **Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου** εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34 ».

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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη** ».

Εν προκειμένω δεν προκύπτει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιεί τα συνημμένα στην έκθεση ελέγχου έγγραφα και η εν λόγω έκθεση ελέγχου η οποία είναι αναλυτική, σαφής και αναφέρεται με πληρότητα το περιεχόμενο των εγγράφων έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ .

Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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 βάση 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 διαλαμβανόμενων 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 σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της..... : « Στις 10/1/2012 και ώρα 10:00 συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας μας στα πλαίσια της με αριθμό εντολής έρευνας του προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης και αφού έκανε γνωστή την ιδιότητα του με την επίδειξη των υπηρεσιακών ταυτοτήτων και της εντολής ελέγχου, ζήτησε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία τα οποία βρέθηκαν εμπρόθεσμα ενημερωμένα ενώ παράλληλα **θεωρήθηκαν : Μηνιαία κατάσταση εσόδων- εξόδων, σελ. 4 κάτω από τα σύνολα μηνός Νοεμβρίου 2011, ΑΠΘ..... και Βιβλίο Απογραφών σελ 8 κάτω από την απογραφή εμπορευσίων έτους 2010, ΑΠΘ** Δεδομένου ότι αιτία του ελέγχου ήταν

οι συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με τον..... ζητήθηκαν τα τιμολόγια και ότι άλλο συνδέεται με την απόδειξη της πραγματοποίησης της συναλλαγής. Επειδή τα στοιχεία αυτά αφορούσαν προηγούμενες χρήσεις και δεν ήταν δυνατό να ανευρεθούν την ώρα του ελέγχου, επιδόθηκε η αρ. Πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων - στοιχείων με την οποία ζητήθηκε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που σχετίζεται με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με τον Στις 17/01/2012 προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη στα γραφεία της υπηρεσίας μας τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία εκδόσεως..... τα **οποία κατασχέθηκαν με την με αριθμό έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων».**

Επειδή κατόπιν της υπ'αρ..... **εντολής ελέγχου** διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επανέλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα για τα οικ.έτη 2008-2010(χρήση 2007-2009) ,οι οποίες έχουν περαιωθεί με το ν.3888/10 οπότε δεν διενεργείται τακτικός έλεγχος για τις χρήσεις αυτές.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου σύμφωνα με τα οποία φύλλο ελέγχου και άν: 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)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 η από έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού Φ.Ε της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης στηρίζεται στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της, 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

Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων αποδέχθηκε τα αποτελέσματα της από 01.10.2013 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της **και κατέβαλλε το καταλογισθέν πρόστιμο από την λήψη του υπο κρίση φορολογικού στοιχείου .Υπέβαλλε δε την με αρ.πρωτ..... υπεύθυνη δήλωση Ν.1599/86 σύμφωνα με την οποία αποδέχεται τα αποτελέσματα προσδιορισμού Φ.Ε.,προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97** που του επιδόθηκαν με το υπ'αριθμ..... σημειώματος διαπιστώσεων.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου ».

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα

γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

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 η στον για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε 4502 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 124.847.013,30 € πλέον ΦΠΑ προς 652 συνολικά επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και το υπό κρίση στοιχείο που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από Έκθεση Ελέγχου που συνέταξε η..... για τον προσφεύγοντα, για τους κάτωθι λόγους:

- Στις εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., στις καταλογιζόμενες παραβάσεις περιλαμβάνονται και τα τιμολόγια αξίας 172.500,00 ευρώ που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» τα έτη 2003, 2004, 2007, 2008 και 2009, τα οποία κρίθηκαν σύμφωνα με αυτές, ως μερικώς εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.
- Διαπιστώθηκε από τους προηγθέντες ελέγχους, ο» τιμολογούσε χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική, αλλά με οποιαδήποτε αξία χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση και οι τιμές διαφήμισης είναι από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες από αντίστοιχες παρασχεθείσες υπηρεσίες άλλων αθλητικών σωματείων μεγαλύτερης ή ίσης προβολής με το εν λόγω αθλητικό σωματείο.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» διαφημίστηκε εν μέσω του, τα ΜΕΓΑΛΑ ποσά όμως των εκδοθέντων Τ.Π.Υ., δεν δικαιολογούνται συνυπολογίζοντας τον τρόπο προβολής (μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0,80 x 2 ανά έτος) και τις επικρατούσες τιμές για ανάλογη διαφήμιση από άλλα αθλητικά σωματεία ή ΓΙΑ ανάλογη προβολή της με άλλο τρόπο.
- Τα Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν στις χρήσεις 2003, 2004, 2007, 2008 και 2009 αν και αφορούν την ίδια παροχή υπηρεσίας εντούτοις εκδόθηκαν περισσότερα του ενός τιμολογίου, προκειμένου η συνολική τους αξία να είναι μικρότερη των 15.000 ευρώ, για να υπάρχει νομικά η δυνατότητα να «εξοφληθούν» με μετρητά, πρακτική συνηθισμένη για εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- Κατά την εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ακολουθήθηκε ο τρόπος που περιγράφεται στην συνταχθείσα για τον έκθεση ελέγχου από το Ε.Σ.Ε. δηλαδή με κατάθεση μετρητών στο ταμείο του *σωματείου*. Η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η πρακτική δε της πληρωμής με μετρητά είναι πέραν της συνηθισμένης συναλλακτικής πρακτικής που ακολουθείται από το σύνολο σχεδόν των επιχ/σεων της αγοράς οι οποίες εξοφλούν τις υποχρεώσεις τους συνήθως στην καλύτερη των περιπτώσεων με μεταχρονολογημένες επιταγές λήξεως δύο- τριών μηνών από την έκδοση του φορολογικού στοιχείου.
- Όλα τα τιμολόγια που έλαβε η ελεγχόμενη επιχ/ση από τον «εξοφλούνται» ολοσχερώς, στον επόμενο μήνα από την έκδοσή τους πριν λήξει η χρονική διάρκεια που αναφέρεται σε αυτά ,γεγονός πέραν της επιχειρηματικής πρακτικής.
- Διενεργήθηκαν οι διαφημίσεις αλλά το πραγματικό τίμημα, ήταν σαφώς υποδεέστερο αυτό που

αναγράφεται στα τιμολόγια που έλαβε η ελεγχόμενη επιχ/ση από τον

- Λόγω της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε και στην οποία συμμετείχε και η ελεγχόμενη κατά το μέρος που την αφορά (λήψη τιμολογίων, υπογραφή ιδιωτικών συμφωνητικών και καταχώρηση στα βιβλία της των γραμματίων «εξόφλησης» αυτών) δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί επακριβώς η πραγματική αξία των κρινόμενων τιμολογίων και κατ' επέκταση η εικονική αξία του κάθε κρινόμενου τιμολογίου».

Εν προκειμένω στην από Έκθεση Ελέγχου της τα αποτελέσματα της οποίας ο προσφεύγων αποδέχθηκε, αιτιολογούνται πλήρως και εμπειριστατωμένα τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντα του επίμαχου φορολογικού στοιχείου .

Ως προς τον τέταρτο και έκτο προσβαλλόμενο λόγο 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 τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.*»

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 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..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών και συνεπώς δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις.

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 ιδιόζουσα 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 σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.2 Ν.2717/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ): «Τα δικαστήρια δεσμεύονται, επίσης, από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν, έναντι όλων, καθώς και από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη».

Εν προκειμένω η αθωωτική απόφασητου Β'Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσ/νίκης που αφορά τον προσφεύγοντα δεν δεσμεύει το διοικητικό δικαστήριο καθώς μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη.

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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντοςΑΦΜ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2009-31/12/2009

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		600.500,56	600.500,56	
Αξία φορολογητέων εισροών		811.451,95	798.951,95	-12.500,00
Φόρος εκροών		114.095,11	114.095,11	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		153.181,28	150.806,28	-2.375,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		39.086,17	39.086,17	
Χρεωστικό υπόλοιπο			2.375,00	2.375,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			2.850,00	2.850,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			5.225,00	5.225,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	39.086,17	39.086,17	
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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 ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).