



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 27/05/2020

Αριθμός απόφασης: 872

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5.Την από ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία ... με διακριτικό τίτλο "..." με **ΑΦΜ**: ... και έδρα επί της οδού Α...., Τ.Κ...., η οποία εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμ ...2019 οριστικής πράξης επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7 Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία ... με διακριτικό τίτλο ... με **ΑΦΜ**..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη αριθ. .../2019 οριστική πράξη επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 174.216,19 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 177.404,35 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 351.620,54 €, λόγω της μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 728,750,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 167.612,50 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, καθώς και των ενοικίων μίσθωσης Leasing μεταφορικών μέσων, καθαρής αξίας 28.711,71 €, πλέον Φ.Π.Α. 6.603,69 €, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, δυνάμει της αριθμ. .../2019 εντολής ελέγχου. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε η από 6/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. η οποία συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για την επιχείρηση με την επωνυμία « ...» και σύμφωνα με την οποία, η τελευταία έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, από και προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία. Βάσει των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης συνέταξε την από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και εξέδωσε την με αριθμ. .../28-12-2017 απόφαση επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011 έως 31/12/2011, για την παράβαση της ζήτησης – λήψης και καταχώρισης έντεκα (11) εικονικών, ως προς τις συναλλαγές, φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 728.750,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 167.612,50 €, εκδόσεως της εταιρίας "...". Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, ως ανακριβή, καθόσον οι διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων της και επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα και τις φορολογικές υποχρεώσεις και θίγουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων της ως άνω χρήσης. Υπό το βάρος της ανακρίβειας αυτής, τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με εξωλογιστικό τρόπο και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία ...τόσο προς την επιχείρηση..., όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στις από 06/04/2017 και 28/12/2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, τελών και προστίμων ως προς τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, έχει υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης (10/12/2019).
2. Νόμω και ουσία αβάσιμο της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων – Ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο της ως άνω συναλλασσόμενης.
3. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αντίστοιχου βιβλίου (άρθρο 36 Κ.Β.Σ.).
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
6. Μη νόμιμη διαδικασία ελέγχου, καθότι, ο έλεγχος έλαβε χώρα στην υπηρεσία κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ..
7. Νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη η μη αναγνώριση έκπτωσης Φ.Π.Α. των ενοικίων μισθώσεως leasing μεταφορικών μέσων που αντίκειται στις διατάξεις της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το Κοινό σύστημα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας (77/388/ΕΟΚ).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρων και προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του

προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§2 του ν. 3212/2003 (ΦΕΚ Α 308/31.12.2003), οριζόταν ότι: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι η φορολογική αρχή εξέδωσε την με αριθμ. ... πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις 28-12-2017, την οποία κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 29/12/2017, ήτοι, πριν το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης, και συνεπώς κατέφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002, οι προθεσμίες παραγραφής των λοιπών φορολογιών (εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α.) παρατάθηκαν κατά δύο ακόμα έτη, ήτοι, μέχρι τις 31/12/2019 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, της καλής πίστης και της έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*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 εμπειριστатωμένα 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*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται 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 φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη* (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση 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.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*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, επιφυλασσόμενων 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*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό 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, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν 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 ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που

απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των στοιχείων, αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης στην εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «...». Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από την 6/4/2017 έκθεση ελέγχου, ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «...», δυνάμει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές καθώς:

α) Το 100% των αγορών της χρήσης 2011 που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν εικονικές, άρα δεν είχε την δυνατότητα στη συνέχεια να μεταπωλήσει εμπορεύματα σε τρίτους. Τα ανωτέρω απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ* (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
2003	6.306.133,95	477.876,95	5.230.311,01	5.708.187,96	90,52	91,63
2004	21.856.592,37	393.014,97	20.131.583,39	20.524.598,36	93,91	98,09
2005	16.352.848,94	43.073,15	16.134.274,89	16.177.348,04	98,93	99,73
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100,00
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0,00	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100,00
2011	23.300,29	0,00	7.713.225,00	7.713.225,00	100,00	100,00

β) Διότι στα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται κατασκευές οι οποίες δεν ήταν συναφείς με τη δραστηριότητα της εκδότριας, καθότι δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών. Σε όσες δε, περιπτώσεις, η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκίνητων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «...» δε διέθετε την απαραίτητη

υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της.

γ) Καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά.

δ) Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά.

ε) Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων, ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς της, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010.

στ) Στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχόλησε προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση βαίνει μειούμενο. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ. .../29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

Σε όλες τις χρήσεις, παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Ειδικότερα, στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα εκ των οποίων τα δύο υπάλληλοι γραφείου, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39 €, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, όμως από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και ειδικότερα του συνόλου των αγορών της (το 98% των αγορών της δεν ήταν πραγματικές), δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες πωλήσεις. Επίσης, ως αβάσιμα απορρίπτονται όσα η προσφεύγουσα προβάλλει περί του ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δίχως η φορολογική αρχή να διενεργήσει

προηγούμενως έλεγχο στη δική της επιχείρηση, καθώς εκ μόνου του γεγονότος των ανύπαρκτων αγορών της εκδότριας εταιρίας, προκύπτει ότι και οι καλυπτόμενες από τα εν λόγω τιμολόγια συναλλαγές είναι εικονικές.

Ομοίως, ως αβάσιμος, πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός περί καλής πίστης, καθότι, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών ενώ, η ευθύνη και η συμμετοχή της στη λήψη και αποδοχή των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται από τα εξής στοιχεία:

1. Το ύψος της αξίας των συναλλαγών, όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, διότι δεν πρόκειται για μεμονωμένη περίπτωση, αλλά έκδοση και αποδοχή κατ' επανάληψη.

2. Οι επαναλαμβανόμενες πράξεις προϋποθέτουν κατά τεκμήριο άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων και επομένως έπρεπε να γνωρίζει η ελεγχόμενη για την ανυπαρξία των παραγωγικών συντελεστών (έλλειψη προσωπικού, υλικών και εξαρτημάτων) της εκδότριας.

3. Η αξία των φορολογικών στοιχείων και ο αριθμός των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν, καταδεικνύουν ότι η αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ των εκδοτών και της λήπτριας των στοιχείων, ελεγχόμενης επιχείρησης.

Τέλος σχετικά με τον ισχυρισμό ότι οι συναλλαγές έλαβαν χώρα, καθόσον προκύπτει η νόμιμη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω της έκδοσης τραπεζικών επιταγών, πρέπει να απορριφθεί επίσης ως αβάσιμος, αφενός, διότι η νόμιμη και πλήρης εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω της έκδοσης τραπεζικών επιταγών δεν αρκεί από μόνη της να θεμελιώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και αφετέρου, διότι δεν προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας στοιχεία, από την αξιοποίηση των οποίων θα προέκυπτε η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό και έκτο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και περί μη νόμιμης διαδικασίας ελέγχου κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ..

Επειδή σύμφωνα με το όρθρο 72 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : *Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης*

εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. 2.... 3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου.....

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 ου ν. 4174/2013,ορίζεται ότι : « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2.Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ 3 και 4 του ν 4174/2013 ορίζεται οτι : 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις, συνάγεται ότι δεν τίθεται ζήτημα ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθότι, μετά την ισχύ του ν. 4174/2013, η προβλεπόμενη διαδικασία ελέγχου ορίζεται από τις διατάξεις του έβδομου κεφαλαίου του ως άνω νόμου και όχι από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. και ως εκ τούτου, ο επικαλούμενος λόγος περί παράβασης ουσιώδους τύπου, λόγω μη διενέργειας του ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης και λόγω μη σύνταξης σχετικής έκθεσης

κατάσχεσης , απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφού η διενέργεια κατάσχεσης είναι δυνατική και όχι υποχρεωτική.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης προβάλλεται απαραδέκτως. Σύμφωνα με τη διάταξη της **περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, *«Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...»*. Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν **η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ).

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 ΟΛ., 990/2004 ΟΛ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(και συνακόλουθα με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και πρόσθετων φόρων, 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.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης 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, δε 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 βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό περί αβάσιμης και αναιτιολόγητης μη αναγνώρισης έκπτωσης Φ.Π.Α. των ενοικίων μισθώσεως leasing μεταφορικών μέσων που αντίκειται στις διατάξεις της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το Κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2859/2000 (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, στο **άρθρο 2**, ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β.... γ), δ)». Στο δε **άρθρο 3** του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής....». Επίσης, στο **άρθρο 17** που φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση» ότι: «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέμπει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο β) (...)...». Στο **άρθρο 30**, ορίζεται ότι: «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.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο....

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής,

συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,».

Επειδή, στην Έκτη Οδηγία του Συμβουλίου «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (Οδηγία 77/388/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.5.1977, ΕΕ. L. 145/13.6.1977), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται, μεταξύ άλλων, στο **άρθρο 2**, τα εξής: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.» Στο **άρθρο 17**: «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση 1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο β) [...] 6. Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως. Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα Κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας...».

Επειδή, περαιτέρω, η έκτη οδηγία του ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ), αναδιατυπώθηκε με την οδηγία 2006/112/ΕΚ, χωρίς ωστόσο, να επέλθουν ουσιαστικές αλλαγές της ισχύουσας νομοθεσίας. Ειδικότερα στο τρίτο κεφάλαιο και στο άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, με τίτλο «Περιορισμοί του δικαιώματος έκπτωσης», ορίζεται ότι : Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης. Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, κατά τον φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τον οποίο συντάχθηκε η από 4/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων περιπτώσεις εξόδων για τις οποίες η προσφεύγουσα είχε εκπέσει το Φ.Π.Α., χωρίς να της παρέχεται τέτοιο δικαίωμα από τις

οικείες διατάξεις. Ειδικότερα δεν αναγνωρίστηκε ως εκπιπτόμενος ο φόρος εισροών ύψους 6.603,69 € που αντιστοιχεί σε δαπάνη για ενοίκια μισθώσεως leasing, (λογαρ. 62.04.25.000), που αφορούν σε επιβατικό μεταφορικό μέσο της εταιρείας, με αριθμ. ΝΗΥ ..., σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Επειδή, από το γράμμα του αρ.17§2 της έκτης οδηγίας 77/388 ΕΟΚ προκύπτει ότι, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει, αφενός, να είναι «υποκείμενος στο φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και, αφετέρου, τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του. Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στο επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα Κράτη - μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις, παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία. Οι διατάξεις της §4 (περ.β', γ', δ' και ε') του αρ.30 του ν.2859/2000, με τις οποίες, κατ' εξαίρεση, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αναφερόμενες στις διατάξεις αυτές δαπάνες, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι εν λόγω δαπάνες, βρίσκουν έρεισμα στις διατάξεις του αρ.17§6 της Έκτης Οδηγίας και, επομένως, είναι ισχυρές και εφαρμοστέες.

Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία ... με **ΑΦΜ**:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμ. .../04-12-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.471.524,99	1.471.524,99	1.471.524,99	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.081.679,23	324.217,52	324.217,52	757.461,71
Φόρος εκροών	338.450,75	338.450,75	338.450,75	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	341.752,67	167.536,48	167.536,48	174.216,19
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.301,92	3.301,92	3.301,92	

Χρεωστικό υπόλοιπο		174.216,19	174.216,19	174.216,19
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		177.404,35	177.404,35	177.404,35
Σύνολο φόρου για καταβολή		351.620,54	351.620,54	351.620,54
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.301,92	3.301,92	3.301,92	3.301,92

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.