



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 14-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1237

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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ.οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, των υπ' αρ.πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, καθώς και κατά των υπ' αρ. πράξεων επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, καθώς και τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας «.....», με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 363.312,32€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 435.974,78€, ήτοι συνολικό ποσό **799.287,10€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 –

31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 544.439,06€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 653.326,87€, ήτοι συνολικό ποσό **1.197.765,93€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004– 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).
- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **791.167,29€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά εκατόν πενήντα έξι (156) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την εταιρία «.....», διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκρών της.
- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **94.721,40€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την εταιρία «.....», διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκρών της.
- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν. 1882/1990** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης ειδική κύρωση ύψους **263.722,43€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/90, η οποία αφορά τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρία «.....».
- Με την υπ' αρ..... **Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν. 1882/1990** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης ειδική κύρωση ύψους **31.573,80€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/90, η οποία αφορά τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρία «.....».

Με την υπ' αρ.απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης έγινε αποδεκτή η προσφυγή της εταιρίας «.....» και ακυρώθηκε η υπ' αρ. απόφαση επιβολής προστίμου

σε βάρος της για τη χρήση 2003, σχετικά με την λήψη και καταχώριση 156 εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....». Ομοίως, με την υπ' αρ.απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Σερρών έγινε αποδεκτή η προσφυγή της εταιρίας και ακυρώθηκε η υπ' αρ.απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος της, για τη χρήση 2004, σχετικά με την λήψη και καταχώριση 15 εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ίδια ως άνω επιχείρηση. Ο λόγος ακύρωσης των εν λόγω αποφάσεων επιβολής προστίμου, οι οποίες εδράζονταν στην απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Π.Ε.Ε. Αθηνών, ήταν η μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2690/1999.

Εν συνεχεία, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σε εκτέλεση των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων για επανάληψη της διαδικασίας, εξέδωσε την υπ' αρ.εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας συντάχθηκε η απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και εκδόθηκαν οι με αριθμό αποφάσεις επιβολής προστίμου, καταλογίζοντας τις ίδιες ως άνω παραβάσεις για τις χρήσεις 2003, 2004, θεραπεύοντας την ως άνω πλημμέλεια. Κατά των πράξεων αυτών η εταιρίαάσκησε την υπ' αρ.ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθμόαπόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Κατά τηςαπόφασης η εταιρία άσκησε δικαστική προσφυγή με αρ, κατάθεσης ΠΡΦ, η οποία εκκρεμεί έως και σήμερα.

Κατόπιν, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σερρών εξέδωσε την υπ' αρ.εντολή τακτικού ελέγχου, καθιστώντας την προσφεύγουσα επιχείρησηυποκείμενη ελέγχου, βάσει της ΠΟΛ 1037/2005, για τις χρήσεις 2003 και 2004.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν μεταξύ άλλων και οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμων, αφού έκρινε τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2004 τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή. Ο έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30§4 του Π.Δ. 186/92 επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της, λαμβάνοντας υπόψη τα εξωλογιστικώς ευρισκόμενα ακαθάριστα έσοδα αυτής στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και τις φορολογητέες εισροές, αφαιρώντας την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων, ως εκ τούτου και του Φ.Π.Α. αυτών από τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εισροών.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως να επανεξεταστούν οι υπ' αρ.οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, οι υπ' αρ.πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, καθώς και οι υπ' αρ.πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

i) Οι προσβαλλόμενες πράξεις διαλαμβάνουν πολλαπλώς μη νόμιμη αιτιολογία.

Όσον αφορά τον επιβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας, το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 και την ειδική κύρωση του άρθρου 8§12 του Ν. 1882/1990, που σχετίζεται με τα εικονικά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....», η προσφεύγουσα εταιρία επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς που είχε ήδη προβάλει στην υπ' αρ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή κατά των

πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Συγκεκριμένα αναφέρεται: 1) Στην εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, το οποίο θα έπρεπε να εφαρμοστεί και στην προκειμένη περίπτωση, ως ευνοϊκότερη διάταξη, 2) Στην μη νόμιμη αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. – ο έλεγχος ήταν ελλιπής 3) Στην άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων.

Όσον αφορά την εξαίρεση του ΦΠΑ που αναλογεί στα πλαστά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....» από τις φορολογητέες εισροές των αντίστοιχων χρήσεων, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι 1) ο έλεγχος εσφαλμένα ερμήνευσε και εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 18§2 του Π.Δ. 186/1992 και 30§2 περ γ του Ν. 2238/94 και 2) οι συναλλαγές με την εν λόγω επιχείρηση ήταν πραγματικές.

ii) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εσφαλμένα ερμήνευσαν και εφάρμοσαν τη διάταξη του άρθρου 28 § 1&2 του Ν. 4172/2013.

iii) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εσφαλμένα ερμήνευσαν και εφάρμοσαν τη διάταξη του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης αιτιολογίας.

- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε έγγραφη στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».
- **Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, 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».
- **Επειδή**, στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί,

εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:..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 οποίο επιβαρύνθηκαν.»

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **5§2 της ΠΟΛ 1037/2005** ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».
- **Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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**, 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».
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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 την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου.
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού, η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Π.Ε.Ε. Αθηνών περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, που άπτονται των αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. με αριθμό, έχει ήδη αποφανθεί η υπηρεσία μας με την υπ' αρ. απόφασή της.
- **Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 [ΦΕΚ Α' 43/23-03-1990] προβλέπεται ότι: «όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων **υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων**»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. 86/2001 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 εγκύκλιο, διατύπωσε την άποψη, ότι η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μөн περιεχομένου, **μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν.2523/1997 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν "άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας"**
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρία από την επιχείρηση «.....», κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και συνεπώς ορθά ο έλεγχος τα εξαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές των αντίστοιχων περιόδων

και επέβαλε τα πρόστιμα του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 και την ειδική κύρωση του Ν. 1882/1990.

Όσον αφορά δε τα τιμολόγια που έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «.....», στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, είναι σύμφωνα με το υπ' αρ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δράμας τουλάχιστον πλαστά κατά την έννοια του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 66§5 του Ν. 4174/15, ενώ η φορολογική αρχή δεν έχει ακόμη αποφανθεί σχετικά με το εάν οι επίμαχες συναλλαγές είναι και εικονικές. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος εξαίρεσε τα συγκεκριμένα πλαστά τιμολόγια από τις φορολογητέες εισροές των αντίστοιχων διαχειριστικών περιόδων.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εσφαλμένα ερμήνευσαν και εφάρμοσαν τη διάταξη του άρθρου 28 § 1&2 του Ν. 4172/2013.

- **Επειδή**, στο άρθρο 72§1 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται σαφώς ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού».
- **Επειδή**, από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου (άρθρο 72§25).

Ωστόσο, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 εξακολουθούν να ισχύουν για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και 31.12.2013.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)*».

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι, ορθώς στην προκειμένη περίπτωση για τον

φορολογικό έλεγχο των χρήσεων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) και όχι αυτού που ισχύει σήμερα (Ν. 4172/2013).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι θα έπρεπε να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/13) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εσφαλμένα ερμήνευσαν και εφάρμοσαν τη διάταξη του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7».
 - **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία **Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.....»**
 - **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ... **α)** Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. **β)** Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ».
- Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... **ε)** Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των

880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»
- **Επειδή**, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχετ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχετ. ΣτΕ 3557/2000).
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.....».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».
- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι τα βιβλία και στοιχεία των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων κρίθηκαν από την φορολογική διοίκηση αυτοτελώς, με βάση τα δεδομένα που υφίσταντο την εκάστοτε χρήση.

Οι πράξεις και οι παραλήψεις της προσφεύγουσας επιχείρησης (λήψη 156 εικονικών φορολογικών στοιχείων συν. καθαρής αξίας 2.346.023,22€ στην χρήση 2003- λήψη 15 εικονικών φορολογικών στοιχείων συν. καθαρής αξίας 175.410,00€ και μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 67.500€ στην χρήση 2004) ορθώς κρίθηκαν από την φορολογική αρχή ότι ήταν μεγάλης έκτασης και είχαν ως συνέπεια την κρίση των βιβλίων και των στοιχείων ως ανακριβών (ποσοστό $2.346.023/3.823.016,20=61,14\%$, για τη χρήση 2003 και $242910/3.698.041,09=6,57\%$ για τη χρήση 2004).

Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας της διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/94, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης λογιστικά και εξωλογιστικά, λαμβάνοντας υπόψιν τελικά τα λογιστικώς προσδιορισθέντα κέρδη, τα οποία υπερτερούσαν έναντι των εξωλογιστικών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 και του Ν. 2238/94, κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Ειδική κύρωση άρθρου 8 §12 του Ν. 1882/1990	263.722,43€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	791.167,29€
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	363.312,32€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	435.974,78€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	799.287,10€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Ειδική κύρωση άρθρου 8 §12 του Ν. 1882/1990	31.573,80€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	94.721,40€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	544.439,06€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	653.326,87€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	1.197.765,93€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

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**

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).