



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08-04-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 995

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στο κατά: **α)** της υπ' αριθμ./**24-11-2023** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ χρήσης 2012 και **β)** της υπ' αριθμ./**24-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α χρήσης 2012 του ίδιου Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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' αριθμ. / **24-11-2023** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου **54 του ΚΦΔ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη χρήση 2012 πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι έλαβε (τουλάχιστον ένα) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **450.000,00€**.

Με την υπ' αριθ. / **24-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012** προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους **72.000,00€** πλέον πρόστιμο άρθρου 49 ν. 4509/2017 ύψους **86.400,00€** ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **158.400,00€**, λόγω έκπτωσης ΦΠΑ ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. / **23-03-2023** δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στο πλαίσιο παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με Α.Β.Μ / **30-12-2014**. Η προσφεύγουσα είχε υπαχθεί στο επενδυτικό σχέδιο στα πλαίσια του ν. 3299/2004 περί εθνικών και κοινοτικών επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων και συγκεκριμένα στην επιδότηση με αριθμό φακέλου Διενεργήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος επιταγών σε μεγάλο μέρος των προμηθευτών της προσφεύγουσας μεταξύ των οποίων και έλεγχος καταθέσεων στον προμηθευτή της «.....» με ΑΦΜ Εστάλησαν στην τράπεζα Eurobank αιτήματα για παροχή στοιχείων σχετικά με τις συναλλαγές και τις εξοφλήσεις τιμολογίων που συμπεριελήφθησαν στην υπό έλεγχο επένδυση για τον προαναφερόμενο προμηθευτή. Διαπιστώθηκε ότι στα στοιχεία αναγραφόταν αξία μεγαλύτερη της πραγματικής κατά το ποσό των **450.000,00€** και συνεπώς σύμφωνα με την διάταξη των άρθρων **66 παρ. 5** προτελευταίο εδάφιο του ΚΦΔ, αυτά κρίθηκαν εικονικά (μερικώς) ως προς την αξία αυτή: η προσφεύγουσα έλαβε εν μέρει εικονικά φορολογικά στοιχεία τουλάχιστον σε μία περίπτωση στην χρήση **2012** στα πλαίσια του επιδοτούμενου επενδυτικού έργου της κατά το ποσό των **450.000,00€**.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ λαμβάνοντας υπόψη το προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών που της διαβιβάστηκε προχώρησε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την με αριθμό / **10-07-2023** εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου. Κατόπιν, εξέδωσε το με αριθμό / **2023** σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθμό / **07-11-2023** υπόμνημά της, οι αιτιάσεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή εντόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, οποιουδήποτε ποσού κατέβαλε στο Δημόσιο ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Εσφαλμένα και αναπόδεικτα συμπεράσματα του ελέγχου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.»

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλον φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου...

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27 περ. α' του Ν.4646/2019 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...]**».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2057/25-09-2023 διευκρινίστηκε ότι:

«3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «**ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, **πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα πθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.**

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το καταλογισθέν ποσό ΦΠΑ για την χρήση 2012 ανέρχεται σε 72.000,00€, ήτοι άνω των 50.000,00€.

Επειδή, η διαπιστωθείσα παράβαση εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις του άρθρου του 66 ΚΦΔ, και ως εκ τούτου εμπίπτει στη δεκαετή παραγραφή της προπαρατεθείσας παραγράφου 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 24-11-2023 και βάσει των ανωτέρω διατάξεων το εν λόγω δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται την 31-12-

2023 συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις ορθώς εκδόθηκαν καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται και δεν υφίσταται θέμα παραγραφής.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.: εξέδωσε στο έτος **2012 (9)** εννέα φορολογικά στοιχεία τα οποία συμπεριελήφθησαν στο υπό έλεγχο επενδυτικό πρόγραμμα:

	ΕΚΔΟΘΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ.Π.Υ. /25-3-2012	62.400,00	9.984,00	72.384,00
2	Τ.Π.Υ. /30-3-2012	38.500,00	6.160,00	44.660,00
3	Τ.Π.Υ. /10-06-2012	107.900,00	17.264,00	125.164,00
4	Τ.Π.Υ. 13.....25-06-2012	52.600,00	8.416,00	61.016,00
5	Τ.Π.Υ. /14-07-2012	58.500,00	9.360,00	67.860,00
6	Τ.Π.Υ. /25-07-2012	111.600,00	17.856,00	129.456,00
7	Τ.Π.Υ. /02-09-2012	57.200,00	9.152,00	66.352,00
8	Τ.Π.Υ. /11-09-2012	142.800,00	22.848,00	165.648,00
9	Τ.Π.Υ. 18/20-12-2012	41.000,00	6.560,00	47.560,00
	ΣΥΝΟΛΟ	672.500,00	107.600,00	780.100,00

Επειδή, έγινε έλεγχος του τρόπου εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η προσφεύγουσα στην τράπεζα και συγκεκριμένα των καταθέσεών της προς τον προμηθευτή της: «.....» με Α.Φ.Μ.::

A/A	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1	26-10-2009	115.000,00
2	26-10-2009	115.000,00
3	30-10-2009	220.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ		450.000,00

Επειδή, όπως αναφέρεται στο πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

« [...] Κατόπιν επεξεργασίας των ανωτέρω απαντητικών εγγράφων της Τράπεζας με αριθμ. πρωτ. /30-12-2021 και ΑΠΟΡΡΗΤΟ/21.03.2022 προέκυψαν τα παρακάτω: Προκειμένου η ελεγχόμενη να εξοφλήσει τις οφειλές της στον προμηθευτή της: «.....» με Α.Φ.Μ. πραγματοποίησε τις ακόλουθες τραπεζικές κινήσεις:

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ 26-10-2009 για εξόφληση ποσού 230.000,00 ευρώ

-Στις 26-10-2009 στο κατάστημα στη Ρόδο, ο (εξουσιοδοτημένος υπάλληλος της εταιρείας του ομίλου:) βάσει εξουσιοδότησης - ειδικού πρακτικού Δ.Σ., πραγματοποιεί ανάληψη ποσού 115.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο την εταιρεία: (ώρα 12.33', ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 117) η οποία είναι εταιρεία του ομίλου.

- Στις 26-10-2009 στο ίδιο κατάστημα 0299 της στη Ρόδο ο (εξουσιοδοτημένος υπάλληλος της εταιρείας του ομίλου:) πραγματοποιεί κατάθεση ποσού 115.000,00 ευρώ στον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο τον προμηθευτή του: με ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ: Η εν λόγω τραπεζική κίνηση πραγματοποιήθηκε στις 12.35' και ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 118 (διαδοχική κίνηση).

-Στις 26-10-2009 στο ίδιο κατάστημα 0299 της στη Ρόδο ο (εξουσιοδοτημένος υπάλληλος της εταιρείας του ομίλου:) βάσει εξουσιοδότησης - ειδικού πρακτικού Δ.Σ., πραγματοποιεί ανάληψη ποσού 115.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο την εταιρεία: (ώρα 12.36', ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 119) η οποία είναι εταιρεία του ομίλου.

-Στις 26-10-2009 στο ίδιο κατάστημα 0299 της EUROBANK στη Ρόδο ο (εξουσιοδοτημένος υπάλληλος της εταιρείας του ομίλου:) πραγματοποιεί κατάθεση ποσού 115.000,00 ευρώ στον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο τον προμηθευτή του: και με Η εν λόγω τραπεζική κίνηση πραγματοποιήθηκε στις 12.37.' και ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 120(διαδοχική κίνηση).

Στη συνέχεια στο κατάστημα 0451 της στη πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω τραπεζικές κινήσεις:

- Στις 26-10-2009 στο κατάστημα 0451 της στη ο πραγματοποιεί ανάληψη ποσού 230.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό (ώρα 13.46.49', ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 134).

- Στις 26-10-2009 στο κατάστημα 0451 της στη ο (εξουσιοδοτημένος υπάλληλος της εταιρείας του ομίλου:) πραγματοποιεί κατάθεση ποσού 230.000,00 ευρώ στον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο την εταιρεία: (ώρα 13.49.23', ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 135) η οποία είναι εταιρεία του ομίλου.

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ 30-10-2009 για εξόφληση ποσού 220.000,00 ευρώ

-Στις 30-10-2009 στο κατάστημα 0299 της στη Ρόδο, ο (εξουσιοδοτημένος υπάλληλος της εταιρείας του ομίλου:) βάσει εξουσιοδότησης - ειδικού πρακτικού Δ.Σ., πραγματοποιεί ανάληψη ποσού 197.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο την εταιρεία: (ώρα 10.54'.01', ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 86) η οποία είναι εταιρεία του ομίλου.

- Στις 30-10-2009 στο ίδιο κατάστημα 0299 της στη Ρόδο ο (εξουσιοδοτημένος υπάλληλος της εταιρείας του ομίλου:) πραγματοποιεί

κατάθεση ποσού 220.000,00 ευρώ στον λογαριασμό με αριθμόμε δικαιούχο τον προμηθευτή του: με ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ: Η εν λόγω τραπεζική κίνηση πραγματοποιήθηκε στις 10.56'.47' και ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 87 (διαδοχική κίνηση).

Στη συνέχεια στο κατάστημα 0451 της στη πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω τραπεζικές κινήσεις:

- Στις 30-10-2009 στο κατάστημα στη ο πραγματοποιεί ανάληψη ποσού 220.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό (ώρα 11.30.19', ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 80).

- Στις 30-10-2009 στο κατάστημα στη ο (εξουσιοδοτημένος υπάλληλος της εταιρείας του ομίλου:) πραγματοποιεί κατάθεση ποσού 220.000,00 ευρώ στον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο την εταιρεία: είναι εταιρεία του ομίλου. Η εν λόγω τραπεζική κίνηση πραγματοποιήθηκε στις 11.32' .46" και ο αύξων αριθμός κίνησης ταμείου είναι 81 (διαδοχική κίνηση). [...]

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η προσφεύγουσα προέβη σε κατάθεση ποσού 220.000,00€ στις 26-10-2009 και 230.000,00€ ευρώ στις 30-10-2009 στα πλαίσια της σύμβασης έργου που είχαν συναφθεί με την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. Τις ίδιες αντίστοιχα ημέρες ο (διαχειριστής της εταιρείας «.....») κάνει ισόποσες αναλήψεις από τον λογαριασμό της εταιρείας και κατόπιν καταθέσεις στον λογαριασμό της εταιρείας, εταιρεία του ομίλου που ανήκει η προσφεύγουσα. Δηλαδή την ίδια ημέρα και εντός ελάχιστων ωρών επεστράφησαν τα χρήματα ποσού 450.000,00€ από την εταιρεία «.....» στην εταιρεία του ομίλου της προσφεύγουσας, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ανωτέρα χρήματα δεν επεστράφησαν απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

«[...] Η μερικώς εικονική αξία προέκυψε, από την κυκλική πορεία των προκαταβολών συνολικού ποσού 450.000,00€ που δόθηκαν από την εταιρεία» στην εταιρεία «.....», για λογαριασμό της ελεγχόμενης οντότητας «.....» οι οποίες, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην παρούσα έκθεση ελέγχου, επεστράφησαν τελικά στην εταιρεία «.....» από την οποία καταβλήθηκαν.

Οι ανωτέρω οντότητες «.....» και «.....» ανήκουν στον όμιλο των εταιρειών και θεωρούνται συνδεδεμένες οντότητες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

[...] προκύπτει το συμπέρασμα ότι από το σύνολο των τιμολογίων του προμηθευτή: «.....» με Α.Φ.Μ. που αφορούν το επιδοτούμενο έργο υπάρχει υπερτιμολόγηση (μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο) τουλάχιστον σε μία περίπτωση στην χρήση 2012 (καθώς οι πληρωμές έγιναν το 2009 αλλά αφορούσαν προκαταβολές για τιμολόγια οικονομικού έτους 2012) κατά το ποσό των 450.000,00€ (δηλαδή κατά το μέρος της αξίας το οποίο επεστράφη στον ο οποίος είναι Διαχειριστής της εταιρείας, καθαρή αξία χωρίς Φ.Π.Α., καθώς κατά την επιστροφή χρημάτων από υπερτιμολόγηση δεν έχει έννοια να επιστρέφεται και ο Φ.Π.Α. της υπερτιμολόγησης διότι για να είναι νομότυπο το τιμολόγιο αυτό πρέπει αυτός να αποδοθεί και άρα δεν επιστρέφεται και επιπλέον ο Φ.Π.Α. δεν συμπεριλαμβάνεται στις επιλέξιμες δαπάνες. Επειδή η εξόφληση δεν αφορούσε ένα συγκεκριμένο τιμολόγιο αλλά γινόταν έναντι και τμηματικά για το σύνολο της αξίας των τιμολογίων, δεν μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς αν η επιστροφή των χρημάτων αφορά ένα

ή περισσότερα τιμολόγια και ως εκ τούτου η μερικώς εικονική συναλλαγή προσδιορίζεται σε τουλάχιστον μία περίπτωση.

Σύμφωνα με τα ευρήματα όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία τουλάχιστον σε μία περίπτωση στην χρήση 2012.

Η λήψη μερικώς εικονικού τιμολογίου (υπερτιμολόγηση) τουλάχιστον σε μία περίπτωση στην χρήση 2012 αποτελεί φορολογική παράβαση καθώς έρχεται σε αντίθεση με τις συνδυασμένες διατάξεις των Άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 5, 9, 10, 11, 14, 18 παρ. 2 & 9, 30 παρ. 4γ, του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), καθώς και των διατάξεων του Άρθρου 19 του Ν. 2523/97 και εκείνες της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986.

Η εν λόγω παράβαση έχει τις φορολογικές επιπτώσεις που ορίζονται στις διατάξεις του Άρθρου 5 παρ. 10α', β', γ' του Νόμου 2523/97 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των Άρθρων 55 & 66 του Ν. 4174/2013, του Άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και του Άρθρου 79 του Ν. 4472/2017.»

Επειδή, ο επίμαχος έλεγχος δεν εξέτασε την εικονικότητα ως προς το είδος της συναλλαγής αλλά ως προς την αξία την συναλλαγής αφού επικεντρώθηκε στις εξοφλήσεις τιμολογίων του εν λόγω επενδυτικού προγράμματος και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν εξετάστηκε η φύση των συναλλαγών των επίμαχων τιμολογίων και δεν ελήφθησαν υπόψη πιστοποιήσεις της αρμόδιας αρχής για τις εργασίες – υδραυλικές εγκαταστάσεις στο ξενοδοχείο ούτε τα αποτελέσματα ελέγχου από την επιστροφή ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών, απορρίπτεται ως ανυπόστατος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000:

«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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη ΣτΕ 116/2013, 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010),

Με τη ΣτΕ 1404/2015, «[...] 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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο [...]

Με τη ΣτΕ 1238/2018, « [...] επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδείου 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο) [...]

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της Α) υπ' αριθμ. /24-11-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ χρήσης 2012 και Β) της υπ' αριθμ. /24-11-

2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α χρήσης 2012 του ίδιου Προϊσταμένου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/24-11-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, χρήσης 2012.

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ
Πρόστιμο συνολικού ποσού: **2.500,00€**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

2. Η με αριθμό/24-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2012

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	72.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 49 ν. 4509/2017	86.400,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.