



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 20-12-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4427

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **21/07/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου/22-07-2016 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. που εδρεύει στην, οδός

....., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά α) της υπ' αριθμ./30-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και β) της υπ' αριθμ./30-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2010 έως 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Α) Την υπ' αριθμ./30-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και β) την υπ' αριθμ./30-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2010 έως 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21/07/2016** και με αριθμό/22-07-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'/30-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α. ποσού 665,00 €, πλέον 798,00 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Με την υπ'/30-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2010 έως 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α. ποσού 920,00 €, πλέον 1.104,00 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Κατόπιν της υπ' αριθμ./2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, συνεπεία του υπ'άρ./07-02-2014 Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), της φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994 και του Φ.Π.Α του Ν.2859/2000,

Από τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτρια εικονικών στοιχείων από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», εταιρεία παροχής καλλιτεχνικών διαφημιστικών και επιμορφωτικών υπηρεσιών και συγκεκριμένα για τη χρήση 2009 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικό στοιχείο αξίας 3.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. και για τη χρήση 2010 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικό στοιχείο αξίας 4.000,00 € πλέον Φ.Π.Α..

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του:

- τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Αττικής και τις καταλογισθείσες παραβάσεις στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων,
- τα συμπεράσματά της κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, ήτοι:
 - ✓ ότι πράγματι υπήρξε διαφήμιση της ελεγχόμενης επιχείρησης στα Πελοποννησιακά Καλλιστεία,
 - ✓ ότι πρόκειται περί μεμονωμένων συναλλαγών (ανά χρήση) της ελεγχόμενης επιχείρησης, με την εκδότρια, οι οποίες θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν και ως συμπτωματικές,
 - ✓ ότι για την εξόφληση των παρασχεθεισών διαφημιστικών υπηρεσιών, χρησιμοποιήθηκαν επιταγές της *ALPHA BANK*, κατά τη συνήθη πρακτική των επιχειρήσεων, παρότι δεν υπήρχε τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2992/2002 (ΠΟΛ 1127/2002), καθόσον αυτά δεν ξεπερνούσαν σε αξία τις 15.000,00 € έκαστο
- καθώς και το σκεπτικό της με αρ.170/2004 ομόφωνης γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., κατά το μέρος που έγινε δεκτή, από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ.1071/2015, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»

κατέληξε στο συμπέρασμα πως «πρόκειται περί εικονικών συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη (υπαρκτές συναλλαγές με διαφορετικό πρόσωπο) στις οποίες **η προσφεύγουσα επιχείρηση τελούσε σε καλή πίστη**» και καταλόγισε μία αυτοτελή παράβαση για τη χρήση 2009, για λήψη ενός (1) εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, (για υπαρκτή συναλλαγή) καθαρής αξίας 3.500,00 € πλέον ΦΠΑ 19% κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18, του άρθρου 2 παρ.1 και του άρθρου 6 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και μία αυτοτελή παράβαση για τη χρήση 2010 για λήψη ενός (1) εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, (για υπαρκτή συναλλαγή) καθαρής αξίας 4.000,00 € πλέον ΦΠΑ 19% κατά παράβαση των προαναφερθέντων διατάξεων.

Από τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000, ο έλεγχος από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε και αφού έλαβε υπόψη του και τις ως άνω καταλογισθείσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ., προσδιόρισε τις εκροές και εισροές και το φόρων αυτών όπως προέκυψαν από τις υπ'αρ./12-04-2010 και/06-04-2011 υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 2009 και 2010 αντίστοιχα, μειωμένες κατά το ποσό της λήψης και χρήσης των εικονικών ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων των αντίστοιχων χρήσεων και συγκεκριμένα για τη χρήση 2009 κατά 3.500,00 € και του αντίστοιχου φόρου δαπανών κατά 19% ποσού 665,00 € και για τη χρήση 2010 κατά 4.000,00 € και του αντίστοιχου φόρου δαπανών κατά 23% ποσού 920,00 € και διαπίστωσε την ανακριβή υποβολή εκκαθαριστών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2009 και 2010.

Εν συνεχεία εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την ακύρωσή τους ολικά ή μερικά προβάλλοντας τα εξής:

- Κακώς και εσφαλμένως δεν αναγνωρίσθηκε ότι έχω δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως άλλωστε αναγνωρίσθηκε αυτό το δικαίωμα εκπτώσεως από το Εισόδημα, διότι διαπιστώθηκε τελεσίδικα και με εκθέσεις της φορολογούσης αρχής ότι τυγχάνω καλόπιστος λήπτης φορολογικών στοιχείων, έστω και εικονικών, άμα δε και η συναλλαγή ήτο υπαρκτή, ολοκληρώθηκε και κατεβλήθη το ποσόν εκάστου φορολογικού στοιχείου.
- Κακώς και εσφαλμένως δεν ελήφθη υπ' όψιν, παρά την νομικώς δεδομένη ενότητα και ταυτότητα της φορολογούσης Αρχής, τόσο σαν Υπηρεσία, όσον και σαν Υπουργείο επί ελέγχου ταυτοσήμων πραγματικών περιστατικών, η ανωτέρω αναφερθείσα αυτολεξεί διαπίστωση στην «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ.» της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και επίσης στο «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Κ.Φ.Δ.» της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, ότι συντρέχουν οι ακριβώς ανωτέρω προϋποθέσεις στο πρόσωπο της εταιρείας μας και μάλιστα ανεγνωρίσθη το δικαίωμά μας προς έκπτωση των συγκεκριμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδά μας, με σκεπτικό απόλυτα νόμιμο και αιτιολογημένο.
- Κακώς και εσφαλμένως δεν ελήφθη υπ' όψιν και δεν απετέλεσε τη νομική βάση των υπαγωγών που έκαναν οι προσβαλλόμενες πράξεις η υπ' αριθμ. 134/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), αποφανθέντος ότι «ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλόπιστος αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ, με τον οποίον έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν (αριθ. 25 περ. Α' Γνωμοδοτήσεως), η οποία έγινε βεβαίως αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών και απετέλεσε περιεχόμενο προς κοινοποίησιν και γνώσιν της υπ' αριθμ. ΠΟΛ1097/2016 ΥΠΟΙΚ.
- Κακώς και εσφαλμένως δεν ελήφθη υπ' όψιν, ότι με το ίδιο ακριβώς ως άνω περιεχόμενο έχει εκδοθεί παλαιότερον η υπ' αριθμ. 170/2014 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), η οποία ήταν άλλωστε σύμφωνη με τις προηγηθείσες και δεσμευτικές για την Διοίκηση αποφάσεις ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 533/2013 (ιδία περί του ότι ο επιτηδευματίας που έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος θεωρείται «φορολογικώς υπαρκτός»). Και
- 5.- Κακώς και εσφαλμένως δεν ελήφθη υπ' όψιν ότι, τόσο κατά τον χρόνον της εκδόσεως των φερομένων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων, όσον και κατά τον χρόνον εκδόσεως των προσβαλλομένων πράξεων, ήδη ίσχυε και ηφηρμόζετο ο Ν. 2859/2000 (η ερμηνεία του οποίου οδηγεί στο δικαίωμα έκπτωσης του καλοπίστου λήπτη), ήδη είχε εκδοθεί και ήτο δεσμευτική η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28/11/2006 (η ερμηνεία της οποίας επίσης οδηγεί στο δικαίωμα έκπτωσης του καλοπίστου τρίτου), η δε μεταγενεστέρα έκδοση της ΠΟΛ 1097/2016, με την οποίαν κοινοποιήθηκε η εκτεθείσα υπ' αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, αν και συναφώς υπάρχει και άλλη υπ' αριθμ. 170/2014 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ με την ίδια απόφαση, δεν σημαίνει ότι δεν εφαρμόζεται επί ελέγχου που έχει προηγηθεί, διότι οι Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ ερμηνεύουν τις ισχύουσες διατάξεις και δεν εισάγουν κανόνες Δικαίου, δια τούτο και οι αποφάνσεις τους ισχύουν αναδρομικώς και δη από του χρόνου που ίσχυσαν οι ερμηνευόμενες διατάξεις των Νόμων

και των Οδηγιών, άρα, θα έπρεπε να τύχω των σχετικών εκπνώσεων και να μην μου επιβληθεί φόρος για υποτιθέμενο «χρεωστικό υπόλοιπο» και επίσης «πρόσθετος φόρος» επ' αυτού (κατά τα εκτιθέμενα συγκεκριμένα ανωτέρω), ώστε να αποφευχθεί η προφανής αντίφαση να τυγχάνω εκπνώσεως στο εισόδημα και να μην τυγχάνω εκπνώσεως στον ΦΠΑ (!), λόγω του τυχαίου γεγονότος να εκδοθεί ενωρίτερα η ΠΟΛ1071/2015, που αφορά το εισόδημα, από την ΠΟΛ1097/2016, που αφορά τον ΦΠΑ (μάλιστα δε σχετικές αποφάσεις του ΣτΕ και Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ που ερμηνεύουν την εφαρμογή του Ν. 2859/2000 και της οδηγίας 2006/112ΕΚ, έχουν προηγηθεί κατά πολύ από τον χρόνο του ελέγχου).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013. ορίζεται ότι : « 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, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. 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, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) 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 παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί 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 εταιρία, 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. 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 καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 3 & 4 του Ν.2523/1997** «3.Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιαδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση 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 αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4.Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιαδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με την συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της αριθ. **170/204** γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή με την **ΠΟΛ. 1071/2015** κατά το μέρος, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, *«Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς*

ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματος ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση ν της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματος με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/2016, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, ορίζεται ότι: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη

φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).».

Επειδή, εν προκειμένω από την από 30/06/2016 έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με τα φορολογικά στοιχεία ήτοι . Τ.Π.Υ. 663/14-09-2009 και Τ.Π.Υ. 769/29-08-2010, με εκδότη την εταιρεία «.....» και λήπτη την προσφεύγουσα εταιρεία αφορούσαν εικονικές συναλλαγές ως προς το πρόσωπο του εκδότη (υπαρκτές συναλλαγές με διαφορετικό πρόσωπο) στις οποίες **η λήπτρια ελεγχόμενη επιχείρηση τελούσε σε καλή πίστη.**

Επειδή, από τον ανωτέρω έλεγχο και από τις απόψεις τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, όπως αυτές αποτυπώνονται στο με αρ.πρωτ,/29/07-2016(ΔΕΔ...../04-08-2016) διαβιβαστικό έγγραφό της προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο και ότι τα φορολογικά στοιχεία των υπό κρίση συναλλαγών δεν ήταν πλαστά.

Επειδή, με τον ανωτέρω έλεγχο , κρίθηκε και διαπιστώθηκε η καλή πίστη της λήπτριας εταιρείας και προσφεύγουσας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση και όσον αναφορά τις συγκεκριμένες συναλλαγές η προϋπόθεση που θέτει η ΠΟΛ.1097/04-07-2016 περί έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από πρόσωπο το οποίο διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, δεν αναιρεί την καλή πίστη του λήπτη και την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών και ως εκ τούτου το δικαίωμά του να εκπέσει το ΦΠΑ καθώς για τις συγκεκριμένες συναλλαγές, που αφορούν σε παρεχόμενες υπηρεσίες (προβολή σε καλλιστεία) , όπως άλλωστε διαπιστώνει και επισημαίνει με τις απόψεις της η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η οποία διενήργησε τον έλεγχο, δεν απαιτούνταν η ύπαρξη ιδιαίτερης υλικοτεχνικής υποδομής.

Επειδή, από τα ως άνω λεπτομερώς εκτεθέντα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δύναται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ των συγκεκριμένων συναλλαγών καθώς πληροί τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1097/04-07-2016 και ο ισχυρισμός της επ' αυτού γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προσδιορίζουμε τις φορολογητέες εκροές και εισροές καθώς και το φόρο αυτών όπως προκύπτουν από τις/12-04-2010 και/06-04-2011 υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των ετών 2009 και 2010.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από **21/07/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **...../22-07-2016** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2009-

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	3.980.676,01	3.980.676,01	3.980.676,01	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	3.372.228,34	3.368.728,34	3.372.228,34	0,00
Φόρος εκροών	756.327,20	756.327,20	756.327,20	0,00
Φόρος εισροών	639.971,63	639.306,63	639.971,63	0,00
Πρ/να ποσά στο φόρο εισροών	120.685,06	120.685,06	120.685,06	0,00
Γεν. σύνολο φόρου εισροών	760.656,69	759.991,69	760.656,69	0,00
Διαφορές φόρου ως έκθεση				0,00
Αφ/να ποσά στο φόρο εισροών	4329,49	4329,49	4329,49	0,00
Υπόλοιπο ποσό φόρου εισροών	0,00	665,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				0,00
Φόρος που επιστρέφεται				0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο				0,00
Προσαυξήσεις		798,00		0,00
Σύνολο για βεβαίωση		1.463,00		

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2010

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.155.245,88	2.155.245,88	2.155.245,88	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.820.199,02	1.815.699,02	1.820.199,02	0,00
Φόρος εκροών	455.926,75	455.926,75	455.926,75	0,00
Φόρος εισροών	384.415,48	383.495,48	384.415,48	0,00
Πρ/να ποσά στο φόρο εισροών	74.586,55	74.586,55	74.586,55	0,00
Γεν. σύνολο φόρου εισροών	459.002,03	458.082,03	459.002,03	0,00
Διαφορές φόρου ως έκθεση				0,00
Αφ/να ποσά στο φόρο εισροών	3075,28	3075,28	3075,28	0,00
Υπόλοιπο ποσό φόρου εισροών	0,00	920,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				0,00
Φόρος που επιστρέφεται				0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο				0,00
Προσαυξήσεις		1.104,00		0,00
Σύνολο για βεβαίωση		2.024,00		

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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