



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1283/21-10-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
- γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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 με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
- ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 (.../.../2007 – 31/12/2007) (πρώτη (1^η) διαχειριστική περίοδος), η οποία εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

4. Την ως άνω αναφερθείσα με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

5. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την καθ' ολοκληρίαν απόρριψή της.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος 2.809,02 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%) 3.370,82 €, ήτοι συνολικός φόρος 6.179,84 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. αξίας 23.205,46 €, προερχόμενο από φορολογητέες δαπάνες που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 122.134,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 23.205,46 € και, συγκεκριμένα, τεσσάρων (4) Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης αγαθών (ΔΑ–ΤΠ) και δεκαοκτώ (18) Τιμολογίων Πώλησης αγαθών (ΤΠ), έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ιστορικό της Υπόθεσης

Σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα “taxis” του Υπουργείου Οικονομικών, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών με ημερομηνία .../.../2007, η δε πρώτη (1^η) και, εν προκειμένω, επίδικη διαχειριστική περίοδος 2007 διήρκεσε από την .../.../2007 έως την 31/12/2007, κατά την οποία τηρήθηκαν Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) όπως και κατά τις επόμενες διαχειριστικές περιόδους.

Από την τότε Δ.Ο.Υ., τ... τότε (...../.....) και τ... τότε (...../.....) είχαν κατασχεθεί εκατοντάδες φορολογικά στοιχεία αξίας (ΔΑ–ΤΠ και ΤΠ), έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:, φορολογικής και ελεγκτικής αρμοδιότητας της τότε Δ.Ο.Υ., προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, διότι υπήρχαν υπόνοιες για εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων. Τα πρωτότυπα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία διαβιβάστηκαν στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διενεργήσει σχετικό έλεγχο στην ως άνω εκδότρια ατομική επιχείρηση για τη διερεύνηση του ενδεχομένου έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ των ως άνω κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων, περιλαμβάνονταν είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία (τέσσερα (4) ΔΑ–ΤΠ και δεκαεννέα (19) ΤΠ), έκδοσης της ως άνω

ατομικής επιχείρησης προς την προσφεύγουσα εταιρεία κατά το έτος 2007, συνολικής καθαρής αξίας 129.114,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, που η τότε αρμόδια για την φορολογία της προσφεύγουσας Δ.Ο.Υ. είχε κατασχέσει από την λήπτρια – προσφεύγουσα την .../.../2009 με σχετική Απόδειξη Παραλαβής – Δέσμευσης και με το με αριθ. πρωτ.-/.....-2010 έγγραφό της, τα οποία διαβίβασε στην τότε Δ.Ο.Υ. που είχε τότε την φορολογική και ελεγκτική αρμοδιότητα τ... ως άνω εκδότη...

Η τότε Δ.Ο.Υ. διενήργησε φορολογικό έλεγχο στην εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, στα πλαίσια του οποίου τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά, καταλογίστηκαν δε σε βάρος τ... εν λόγω εκδότη... τα προβλεπόμενα πρόστιμα από τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και το άρθρο 5 του Ν.2523/1997, ο Φ.Π.Α. και ο φόρος Εισοδήματος που αναλογούσε στις εικονικές αξίες και τα προβλεπόμενα πρόστιμα του Φ.Π.Α. για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997.

Ακολουθως, η τότε Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από .../.../2011 «Πληροφοριακή Έκθεση Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, στην οποία αναφέρονται όλα τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και όλες οι λήπτριες επιχειρήσεις αυτών. Μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων αναφέρεται η προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 2007, στις σελίδες 33 και 34 της ως άνω Πληροφοριακής Έκθεσης, τα δε είκοσι τρία (23) προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία που είχε λάβει από τ...ν ως άνω εκδότη..., τα οποία είχαν κατασχεθεί την .../.../2009, κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Τα είκοσι δύο (22) εξ αυτών (τέσσερα (4) ΔΑ–ΤΠ και δεκαοκτώ (18) ΤΠ), συνολικής καθαρής αξίας 122.134,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 23.205,46 €, είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας. Η ως άνω Πληροφοριακή Έκθεση Κ.Β.Σ. διαβιβάστηκε από την τότε Δ.Ο.Υ. στη Δ.Ο.Υ., η οποία είχε τότε την ελεγκτική αρμοδιότητα της προσφεύγουσας εταιρείας, προκειμένου να διενεργηθεί σχετικός έλεγχος στην λήπτρια – προσφεύγουσα εταιρεία.

Η Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της αξιοποίησης της ως άνω Πληροφοριακής Έκθεσης, διενήργησε προσωρινό έλεγχο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη διαχειριστική περίοδο 2007, με βάση την με αριθμό-/.....-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ.. Στα πλαίσια του ελέγχου συντάχθηκε η από .../.../2013 «Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» για την προσφεύγουσα εταιρεία, με την οποία καταλογίστηκε, σε βάρος της ελεγχθείσας, κύριος Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 23.205,46 € που είχε προέλθει από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των ως άνω είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στον εν λόγω έλεγχο οι φορολογητέες εκροές είχαν προσδιοριστεί στα **225.304,00 €** και είχαν ταυτιστεί με τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της οικείας υποβληθείσας Εκκαθαριστικής Δήλωσης Φ.Π.Α.. Ακόμα, η Δ.Ο.Υ. καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθ. 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 πρόστιμα του Φ.Π.Α. για την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία των είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο Προϊστάμενος της πλέον αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθμό/.../.....-/.....-2016 (ελεγκτική) εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις φορολογίες, μεταξύ άλλων, του Εισοδήματος και του Φ.Π.Α., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007) της προσφεύγουσας εταιρείας. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου συντάχθηκε η από .../.../2016 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχθείσας – προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007) κρίθηκαν ανακριβή και, εκ τούτου, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007), στα **240.088,32 €**, προσαυξημένα κατά 8% σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στην οικεία υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος που ανέρχονταν στα 222.304,00 €. **Στα πλαίσια δε του ίδιου μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε η από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)», για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας εταιρείας, στην οποία οι φορολογητέες εκροές**

επαναπροσδιορίστηκαν στα 240.088,32 €, σύμφωνα με τον ως άνω εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της φορολογίας Εισοδήματος και καταλογίστηκε ο κύριος Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στη διαφορά των 14.784,32 € μεταξύ των επαναπροσδιορισθέντων φορολογητέων εκροών του μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. και εκείνων που είχαν προσδιοριστεί με τον προηγούμενο προσωρινό έλεγχο Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. (240.088,32 € – 225.304,00 € = 14.784,32 €).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την με **ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2007**, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Η από .../.../2016 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας εταιρείας και η εδραζόμενη σε αυτήν προσβαλλόμενη Πράξη είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτές, διότι:

α. Η ως άνω Έκθεση Ελέγχου βασίστηκε στην από .../.../2011 «Πληροφοριακή Έκθεση Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της τότε Δ.Ο.Υ., για την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, η οποία ουδέποτε επιδόθηκε στην προσφεύγουσα.

β. Η αντίδικος Δ.Ο.Υ. δεν αναφέρει πουθενά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου της τον τρόπο με το οποίο είχε στην κατοχή της τα επίδικα – κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, ώστε να μπορεί να ελεγχθεί εάν αυτά κατασχέθηκαν νομίμως και εάν επιδόθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα η έκθεση κατάσχεσης.

γ. Στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολογείται επαρκώς, πλήρως και εμπεριστατωμένως η κρίση περί εικονικότητας των επίδικων φορολογικών στοιχείων, δεν αναφέρεται δε ούτε ένα πραγματικό γεγονός που να αποδεικνύει την εν λόγω κρίση του ελέγχου.

2.

Με την κρίση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. δεν προσδιορίζεται το ύψος της εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών, δηλαδή εάν αυτές είναι μερικώς ή στο σύνολό τους εικονικές.

3.

Σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 547/2006, 1553/2003, 212/1998, Δ.Εφ.Λαρ. 4/2005, Δ.Εφ.Θεσσαλονίκης 658/2000 κ.λπ.), όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας.

4.

Σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 1217/1995 και Δ.Εφ.Αθ. 704/2000) ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου θεωρείται, κατά τεκμήριο, ότι τελεί σε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής.

5.

Οι επίδικες συναλλαγές είναι απολύτως νόμιμες και πραγματικές, η προσφεύγουσα υπήρξε απολύτως καλόπιστη και ουδόλως ζημίωσε το Δημόσιο με τις ενέργειές της που πάντοτε κινήθηκαν στα πλαίσια της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 (αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (πεδίο εφαρμογής) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

στ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α),

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. Απόφαση ΣτΕ 117/2013) «..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, με την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 (πράξη προσδιορισμού του φόρου) παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/2000) ορίζεται ότι

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή εάν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 (αρμόδια φορολογική αρχή και φορολογικός έλεγχος) παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στον φόρο, αναφορικά με την φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στην φορολογία

εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με τον φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες.».

Επειδή, από την από/..../2013 «Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας, προέκυψε ότι η τελευταία είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της τα είκοσι δύο (22) επίδικα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 122.134,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 23.205,46 € και εξ αυτής της παράβασης τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν **ανακριβή. Ωστόσο, η Δ.Ο.Υ. προχώρησε στον διορθωτικό προσδιορισμό του Φ.Π.Α. λαμβάνοντας υπ' όψιν μόνον το ως άνω συνολικό ποσό του φόρου των είκοσι δύο (22) επίδικων φορολογικών στοιχείων και όχι τις προσαυξημένες φορολογητέες εκροές λόγω ανακρίβειας, με βάση την φορολογία εισοδήματος. **Δια τούτο, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ορθώς προχώρησε σε νέο διορθωτικό προσδιορισμό του Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπ' όψιν τις προσαυξημένες φορολογητέες εκροές, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, ύψους 240.088,32 € που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στην φορολογία εισοδήματος.****

Ως προς τον πρώτο και τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο πρώτος και ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, προβάλλονται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικώς για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογική Διοίκηση.
.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, κάθε εγγραφή 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. Η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«2. 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, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) 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 μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.» και
«4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου ή φόρου, λαμβάνεται υπόψη και η προγενέστερη σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο που υπηρετεί σε άλλη φορολογική αρχή, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της προγενέστερης σχετικής έκθεσης ελέγχου (ΣΤΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣΤΕ 478/1998).

Επειδή, η τότε αρμόδια για την φορολογία της προσφεύγουσας εταιρείας Δ.Ο.Υ., με σχετική Απόδειξη Παραλαβής – Δέσμευσης και με το με αριθ. πρωτ./-/-2010 έγγραφό της, είχε κατασχέσει νόμιμα από την λήπτρια – προσφεύγουσα τα είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία (τέσσερα (4) ΔΑ–ΤΠ και δεκαεννέα (19) ΤΠ), έκδοσης τη διαχειριστική περίοδο 2007 από την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς την προσφεύγουσα, συνολικής καθαρής αξίας 129.114,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

Επειδή, στις ενότητες των Διαπιστώσεων Ελέγχου και του Πορίσματος Ελέγχου της από .../.../2011 «Πληροφοριακής Έκθεσης Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της τότε Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2008 της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.: – η οποία Δ.Ο.Υ. είχε διενεργήσει τον πρωτογενή φορολογικό έλεγχο στην εν λόγω ατομική επιχείρηση, από τον οποίο προέκυψε ότι η ελεγχθείσα υπήρξε κατά συρροή εκδότρια 4.801 συνολικά εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, συνολικής καθαρής αξίας 22.781.208,92 €, προς δεκάδες λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων τα είκοσι δύο (22) επίδικα φορολογικά στοιχεία που είχε αποδεχτεί, ζητήσει, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της η προσφεύγουσα και είχε καταλογίσει σε βάρος της τα προβλεπόμενα πρόστιμα από τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και το άρθρο 5 του Ν.2523/1997, τον Φ.Π.Α. και τον φόρο Εισοδήματος που αναλογούσε στις εικονικές αξίες και τα προβλεπόμενα πρόστιμα του Φ.Π.Α. για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997 – παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των είκοσι δύο (22) επίδικων ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα εταιρεία, με βάση την ως άνω από .../.../2011 «Πληροφοριακή Έκθεση Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της τότε Δ.Ο.Υ. για την ατομική επιχείρηση

«..... του» με Α.Φ.Μ.:, ήταν πλήρης και εμπειριστατωμένος, βασίστηκε δε στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του εν λόγω προηγθέντος από την τότε Δ.Ο.Υ. ελέγχου. Η δε ως άνω Πληροφορική Έκθεση Κ.Β.Σ. της τότε Δ.Ο.Υ. αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2013 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα ως συνημμένη αυτής.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, βασίστηκε τόσο στην ως άνω από .../.../2011 Πληροφορική Έκθεση Κ.Β.Σ. της τότε Δ.Ο.Υ. όσο και στις από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» και «Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα. Οι εν λόγω τρεις (3) Εκθέσεις Ελέγχου **αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2016 οικείας «Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία, στην οποία εκτίθενται τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης.**

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικώς για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.) παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/1997), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«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.»

και με τις διατάξεις του άρθρου 18 (τρόπος ενημέρωσης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων) παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.», πλην, όμως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία και, συγκεκριμένα,

σύμφωνα με την με αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Ως προς τον τέταρτο και τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο τέταρτος και ο πέμπτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, προβάλλονται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικώς για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 (άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου) παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (ΣτΕ 506/2012 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003).

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία συγχέει τις έννοιες της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη με την εικονικότητά τους ως προς τη συναλλαγή, διότι, όπως προκύπτει από την από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, η εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.: αποτελεί μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο. Δια τούτο, καταλήγει η ως άνω φορολογική αρχή στη διαπίστωση ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια ατομική επιχείρηση και έλαβε η προσφεύγουσα αφορούν σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, ήτοι απεικονίζουν εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Εξ όλων των ανωτέρω, συνάγεται ότι ζήτημα απαλλαγής, λόγω συνδρομής καλής πίστεως, από τον καταλογισμό παράβασης για εικονικότητα τίθεται μόνον στην περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Αντιθέτως, όταν η εικονικότητα αφορά στο περιεχόμενο της συναλλαγής, όπως στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του αποδέκτη – λήπτη των φορολογικών στοιχείων (ανεξαρτήτως εάν ο εκδότης αυτών ήταν επιχείρηση φορολογικώς ανύπαρκτη ή φορολογικώς μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, δεδομένου ότι το λαμβάνον πρόσωπο είναι αδύνατο να αγνοούσε την ανυπαρξία της συναλλαγής,

αφού δεν είχε λάβει τα αγαθά στα οποία αντιστοιχούν τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, η συνδρομή ή μη του στοιχείου της καλής πίστεως ουδόλως μεταβάλλει την ευθύνη της.

Επειδή, αφορμή του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. υπήρξε η από .../.../2011 «Πληροφοριακή Έκθεση Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της τότε Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.: υπήρξε κατά συρροή εκδότρια χιλιάδων εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, στις διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2008. Συγκεκριμένα, από τα ηλεκτρονικά αρχεία του Υπουργείου Οικονομικών, αναφορικά με τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για το ημερολογιακό έτος 2007, προκύπτει ότι η ως άνω ατομική εμπορική επιχείρηση, όπως δηλώθηκε από συναλλασσόμενες με αυτήν επιχειρήσεις, είχε αγορές συνολικής αξίας 103.282,82 € μόνον και πωλήσεις συνολικής αξίας 12.269.059,76 €. Ανάμεσα στους λήπτες των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία στη Συγκεντρωτική Κατάσταση των Προμηθευτών της για το ημερολογιακό έτος 2007, δήλωσε ότι είχε λάβει από την ως άνω ατομική επιχείρηση είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 122.134,00 € και εξ αυτού αποδεικνύεται ότι τα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της ως φορολογητέες δαπάνες και ότι είχε συμψηφίσει τον αναλογούντα φόρο στις οικείες υποβληθείσες Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α.. Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχος στην προσφεύγουσα, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), από το πόρισμα του οποίου προέκυψε ότι η ελεγχθείσα – προσφεύγουσα είχε ζητήσει, αποδεχτεί και λάβει από την ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2007, είκοσι τρία (23) εικονικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 129.114,00 € εκ των οποίων καταχώρησε στα βιβλία της τα είκοσι δύο (22) συνολικής καθαρής αξίας 122.134,00 € και καταλογίστηκαν οι σχετικές παραβάσεις – πρόστιμα του Κ.Β.Σ.. Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. προχώρησε στον διορθωτικό προσδιορισμό του Φ.Π.Α., στην επιβολή του προστίμου του Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997 και στην έκδοση των σχετικών οριστικών πράξεων σε βάρος της προσφεύγουσας. **Η δε προσφεύγουσα εταιρεία ουδέποτε αμφισβήτησε τα αποτελέσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αναφορικά με τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), τον Φ.Π.Α. και το πρόστιμο του Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, καθώς δεν προχώρησε σε διοικητική ή δικαστική προσφυγή.**

Επειδή, από τα **πραγματικά γεγονότα** της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στις ως άνω από .../.../2011 «Πληροφοριακή Έκθεση Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της τότε Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2008 της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:, από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας εταιρείας, από .../.../2013 «Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας και από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας, **αποδεικνύεται ότι η τελευταία δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα είκοσι δύο (22) επίδικα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συναίσθηση των φορολογικών παραβάσεων στις οποίες υπέπεσε.**

Επειδή, ο επιδιωκόμενος σκοπός της προσφεύγουσας εταιρείας, αναφορικά με τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των είκοσι δύο (22) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν η **αύξηση του Φ.Π.Α. των εισροών, μέσω της αύξησης των εκπιπτόμενων δαπανών και, εξ αυτού, η μείωση του προς απόδοση Φ.Π.Α., δηλαδή η εκούσια φοροδιαφυγή στον Φ.Π.Α..**

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, από την από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας, **συνάγεται πλήρης**

και βεβαία πεποίθηση αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά του κύριου και του πρόσθετου Φ.Π.Α. σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, ο φορολογικός έλεγχος σε αυτήν, για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπειρισττωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/...-...-2016 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, για τη διαχειριστική περίοδο 2007, η οποία εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενος συνολικός Φ.Π.Α. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 2007 (.../.../2007 – 31/12/2007)

Η με αριθμό/...-...-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	225.304,00	240.088,32	14.784,32
Αξία φορολογητέων εισροών	100.870,00	100.870,00	—
Φόρος εκροών (19%)	42.807,76	45.616,78	2.809,02
Υπόλοιπο φόρου εισροών	42.807,76	42.807,76	—
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)	—	2.809,02	2.809,02
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)	—	3.370,82	3.370,82
Συνολικό ποσό για καταβολή	—	6.179,84	6.179,84

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).