



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: 1232/14-10-2016

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/...-...2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2002 (01/01/2002 – 31/12/2002), η οποία εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

4. Την ως άνω αναφερθείσα με αριθμό/...-...2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2002.

5. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την 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/...-...2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο 51.840,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις των άρθρων 48 και 49 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), για τη διαχειριστική περίοδο 2002 της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 17.280,00 €, προερχόμενο από φορολογητέες δαπάνες που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας οκτώ (8) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός σε καμία περίπτωση ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, χειρόγραφα εκδοθέντων, σειράς Β', συνολικής καθαρής αξίας 96.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 17.280,00 €, έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα και, συγκεκριμένα, των ακόλουθων Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ):

α) Νο...../...-...-2002, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.160,00 €, [ΠΘ:/...-...-2001, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), δύο (2) χειρόγραφα στελέχη (μπλοκ) των πενήντα (50) φύλλων ΤΠΥ Νο251 – Νο350, σειρά Β', για την έδρα],

β) Νο...../...-...-2002, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.160,00 €, [ΠΘ:/...-...-2001, Δ.Ο.Υ. (κωδ.)],

γ) Νο...../...-...-2002, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.160,00 €, [ΠΘ:/...-...-2001, Δ.Ο.Υ. (κωδ.)],

δ) Νο...../...-...-2002, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.160,00 €, [ΠΘ:/...-...-2001, Δ.Ο.Υ. (κωδ.)],

ε) Νο...../...-...-2002, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.160,00 €, [ΠΘ:/...-...-2001, Δ.Ο.Υ. (κωδ.)],

στ) Νο...../...-...-2002, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.160,00 €, [ΠΘ:/...-...-2002, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), τέσσερα (4) χειρόγραφα στελέχη (μπλοκ) των πενήντα (50) φύλλων ΤΠΥ Νο351 – Νο550, σειρά Β', για την έδρα],

ζ) Νο...../...-...-2002, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.160,00 €, [ΠΘ:/...-...-2002, Δ.Ο.Υ. (κωδ.)] και

η) Νο...../...-...-2002, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.160,00 €, [ΠΘ:/...-...-2002, Δ.Ο.Υ. (κωδ.)].

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2015 «Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2002 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 .../.../1993 ως Ομόρρυθμη Εταιρεία με Α.Φ.Μ.:, από δε την .../.../2000 είχε μετατραπεί σε Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) διατηρώντας τον ίδιον Α.Φ.Μ., περιερχόμενη στην φορολογική και ελεγκτική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Η πρώτη διαχειριστική περίοδος της προσφεύγουσας ως Α.Ε. ήταν υπερδωδεκάμηνη και διήρκεσε από την .../.../2000 έως την 31/12/2001 (οικονομικό έτος 2002, διαχειριστική περίοδος 2000 – 2001), οι δε επόμενες διαχειριστικές περιόδους διήρκεσαν από την 01/01 έως την 31/12 εκάστου επόμενου ημερολογιακού έτους.

Η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 2002) με βάση τις διατάξεις του Ν.3259/2004, αποδεχόμενη το με αριθμό/.../...-2005 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του ως άνω νόμου. Από τ... τότε Τ... (...../.....) συντάχθηκε η από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» για την προσφεύγουσα εταιρεία, από τις ενότητες των Διαπιστώσεων Ελέγχου, του Πορίσματος Ελέγχου και των Διαπιστωθεισών Παραβάσεων της οποίας προκύπτει και αποδεικνύεται ότι η ελεγχθείσα – προσφεύγουσα είχε υποπέσει, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2002, στις παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των οκτώ (8) προαναφερθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιόριστης εικονικής αξίας έκαστο, που αφορούσαν στην παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα.

Η από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» διαβιβάστηκε αρμοδίως από τ... τότε/..... στη Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της οποίας εξέδωσε την με αριθμό/31-12-2013 εντολή επανελέγχου για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2007 (διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (υπερδωδεκάμηνη), 2002 και 2006, αντίστοιχα) της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία αντικαταστάθηκε από την με αριθμό/...-...-2015 εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Στα πλαίσια της ως άνω εντολής επανελέγχου, συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η προαναφερθείσα από .../.../2015 «Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)», αναπόσπαστο τμήμα της οποίας αποτελεί η από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/..... για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την με **ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί καθ' ολοκληρίαν η προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...2015 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2002**, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Έλλειψη αιτιολογίας στην από .../.../2015 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ., στην οποία αναφέρεται επιγραμματικά ότι οι καταλογισθείσες παραβάσεις της λήψης των οκτώ (8) επίδικων φορολογικών στοιχείων στοιχειοθετούνται πλήρως στην από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/....., χωρίς, ωστόσο, να υπάρχει, στην από .../.../2015 Έκθεση, λεπτομερής ανάλυση για τις εν λόγω παραβάσεις ούτε μνεία περί των αναφερθέντων στην Έκθεση τ... τότε/....., με αποτέλεσμα η Φορολογική Διοίκηση να μην είναι σε θέση να καταλήξει σε ασφαλή συμπεράσματα αναφορικά με τις επίδικες συναλλαγές, τουναντίον να οδηγείται σε αυθαίρετα και καθολικά συμπεράσματα, στα οποία η προσφεύγουσα δεν δύναται να απαντήσει, καθώς δεν εμπεριέχεται σε αυτά καμία σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία.

2.

Η έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, συνιστά παράβαση του νόμου εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όπως αποδεικνύεται από τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ107Α/26-07-2013), οι οποίες θα έπρεπε να εφαρμοστούν από την Φορολογική Διοίκηση στην υπό κρίση υπόθεση και από τη σχετική ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1210/06-09-2013 του Υπουργείου Οικονομικών, περί επιβολής προστίμων για μη έκδοση, έκδοση, έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών στοιχείων ή λήψη αυτών. Επιπλέον, γίνεται επίκληση των διατάξεων του άρθρου 55 παράγραφος 2 περίπτωση γ) υποπερίπτωση ββ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της ερμηνείας αυτών σύμφωνα με τη σχετική εγκύκλιο ΠΟΛ.1210/06-09-2013, αναφορικά με το ότι αποδεικνύεται από τα πραγματικά γεγονότα ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα οκτώ (8) επίδικα φορολογικά στοιχεία και, συνεπώς, δεν θα έπρεπε να επιβληθεί σε βάρος της το επίδικο πρόστιμο.

3.

Σύμφωνα με την με αριθμό 32/2014 Γνωμοδότηση του τμήματος Β' του Ν.Σ.Κ., η προσφεύγουσα είχε το δικαίωμα να επιλέξει την υπαγωγή της στο ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του νέου Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), ωστόσο δεν της επιδόθηκε από την Φορολογική Διοίκηση πρόσκληση με υποβολή ερωτήματος για την επιλογή της υπαγωγής της ή μη στο ευνοϊκότερο καθεστώς, με αποτέλεσμα να στερηθεί τη δυνατότητα αυτήν.

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.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχρά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α και β.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2002, 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 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2002, 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.».

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως ουσία

αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικώς για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, 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, στις ενότητες των Διαπιστώσεων Ελέγχου, του Πορίσματος Ελέγχου και των Διαπιστωθεισών Παραβάσεων της από .../.../2013 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/..... για την προσφεύγουσα εταιρεία, ... οποί... είχε διενεργήσει τον πρωτογενή προληπτικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα, παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των οκτώ (8) επίδικων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων. Η εν λόγω Έκθεση, η οποία διαβιβάστηκε αρμοδίως από τ... τότε/..... στη Δ.Ο.Υ., **αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα** της από .../.../2015 οικείας «Έκθεσης Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ., στην οποία εκτίθενται τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο δεύτερος 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 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2002, 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.»,

με τις διατάξεις δε του **άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2002, 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.»

και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2002, ορίζεται ότι

«2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο

που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα, διακεκριμένως, για περισσότερες από μία παραβάσεις που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (παραβάσεις 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, με τις διατάξεις του άρθρου 6 (πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2002, ορίζεται ότι

«1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66, το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 (μεταβατικές διατάξεις), παράγραφος 48 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-13) ορίζεται ότι

«48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31/12/2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του Ν.2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της Αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτήν και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26/07/2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 και του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής προθεσμίας εξήντα ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τη νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής) παράγραφος 2 περίπτωση γ) υποπερίπτωση ββ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ107Α/26-07-2013) ορίζεται ότι «2.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ) μειώνεται ως εξής:

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στον λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

[Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στην Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση, το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται].».

Οι εντός της ανκύλης διατάξεις διαγράφηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 10 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ287Α/31-12-2013).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής) παράγραφος 2 περίπτωση δ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2.

δ) Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 4 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ107Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν πριν από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του Ν.4223/2013, ορίζεται ότι

«4. Εξαιρετικά, οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του (παρόντος) Κώδικα είναι δυνατό να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τον χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα του άρθρου 5 παράγραφος 10 και του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παράγραφος 2 του (παρόντος) Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω ανά κατηγορία υποθέσεων:

α) Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του (παρόντος) Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής, οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν από την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά τον χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ107Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν πριν από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του Ν.4223/2013, ορίζεται ότι

«5. Στις παραπάνω περιπτώσεις α) και β) της παραγράφου 4 (άρθρο 66 του Ν.4174/2013), αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη. Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην Επιτροπή των

άρθρων 70Α και 70Β του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (έναρξη ισχύος παρόντος Κώδικα), το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 73 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ107Α/26-07-2013), ορίζεται ότι «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.».

Επειδή, ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικώς, διότι σύμφωνα με τις ως άνω αναφερθείσες διατάξεις:

α) Η έκδοση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της προσβαλλόμενης με αριθμό/...-...2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για τη διαχειριστική περίοδο 2002, είναι καθ' όλα νόμιμη, εκδόθηκε δε ορθώς και νομίμως βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε υπέβαλε αίτημα υπαγωγής της εις βάρος της κύρωσης – προστίμου στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

β) Αναφορικά δε με την επίκληση, εκ μέρους της προσφεύγουσας, των διατάξεων του άρθρου 55 παράγραφος 2 περίπτωση γ) υποπερίπτωση ββ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ107Α/26-07-2013) και της ερμηνείας αυτών με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1210/06-09-2013 του Υπουργείου Οικονομικών και τον ισχυρισμό αυτής ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα οκτώ (8) επίδικα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, όπως αποδεικνύεται από τα πραγματικά γεγονότα και, συνεπώς, δεν θα έπρεπε να επιβληθεί σε βάρος της το επίδικο πρόστιμο, σε κάθε περίπτωση οι ως άνω διατάξεις έχουν εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι στην περίπτωση εικονικότητας (πλήρους ή μερικής) ως προς την αξία της συναλλαγής, στην οποία εμπίπτουν τα οκτώ (8) επίδικα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω διάταξη περί καλής πίστης στην οποία τελούσε ο λήπτης εικονικού, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικού στοιχείου και μη επιβολής προστίμου σε αυτόν διαγράφηκε με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 10 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ287Α/31-12-2013).

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 προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 4 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ107Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν πριν από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του Ν.4223/2013, ορίζεται η ανατρεπτική προθεσμία των δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Απόφασης ή Πράξης Επιβολής Προστίμου, για την υποβολή, εκ μέρους του υπόχρεου, αίτησης για την ένταξη και υπαγωγή των κυρώσεων – προστίμων στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η ένταξη και υπαγωγή στο ως άνω ευνοϊκότερο καθεστώς, αποτελεί επιλογή αποκλειστικά και μόνον του υπόχρεου, χωρίς καμία ανάμειξη και εμπλοκή της Φορολογικής Διοίκησης και, συνεπώς, χωρίς καμία υποχρέωση, εκ μέρους της τελευταίας, για κοινοποίηση σχετικού έγγραφου ερωτήματος στον υπόχρεο.

Επειδή, κατά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων στην επικληθείσα, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, με αριθμό 32/2014 Γνωμοδότηση του τμήματος Β' του Ν.Σ.Κ. (κεφάλαιο ΙΙ), αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

1. Με τις προπαρατιθείσες διατάξεις του άρθρου 55 του νεοπαγούς Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), εισήχθη νέο καθεστώς διοικητικών κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις, σε αντικατάσταση των αντίστοιχων διατάξεων του Ν.2523/1997, ενώ με το άρθρο 66 παράγραφος 4 ορίστηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του εν λόγω Κώδικα είναι δυνατό να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τον χρόνο δημοσίευσης αυτού

και επισύρουν πρόστιμα του άρθρου 5 παράγραφος 10 και του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο.

Η ενεργοποίηση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κ.Φ.Δ. αφέθηκε, κατ' άρθρο 66 παράγραφος 4, στην επιλογή του υπόχρεου («... εφόσον το νέο καθεστώς ... επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο ...»), προφανώς διότι

2. Ενόψει, συνεπώς, της ως άνω ιδιαιτερότητας των διατάξεων του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κ.Φ.Δ., ο νομοθέτης του εν λόγω Κώδικα χορήγησε, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 4, στον υπόχρεο την ως άνω αναφερθείσα δυνατότητα να υποβάλει, κατά βούληση, σχετικό αίτημα υπαγωγής του στις νέες ρυθμίσεις του άρθρου 55 παράγραφος 2, ακόμη και για φορολογικές παραβάσεις που φέρεται ότι διέπραξε πριν από την ημερομηνία ισχύος αυτών (26/07/2013), εφόσον ήθελε κρίνει ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις είναι ευνοϊκότερες για το πρόσωπό του σε σχέση με τις προϊσχύσασες. Συναφώς, έχει κριθεί ότι η εκ μέρους του υπόχρεου παράλειψη υποβολής αίτησης, η οποία προβλέπεται ρητά ως προϋπόθεση για την υπαγωγή του σε νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των δυσμενέστερων προϊσχυουσών διατάξεων (βλ. πάγια νομολογία επί του άρθρου 24 παράγρ. 4 του Ν.2523/1997, ΣτΕ 120/2013, 3957/2012, 3955/2011, 1524/2010 κ.λπ.).

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου, άγνοια περί την ύπαρξη ή την ισχύ κανόνα δικαίου δεν συγχωρείται.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2002, 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 της διάταξης 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 τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2002, 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 τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων στοχεύει, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και πολιτών, οι οποίοι μπορούν, πλέον, να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται, για όμοιες περιπτώσεις, πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

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 (**ΣτΕ2223/1995**).

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**.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία συμπεριέλαβε στη Συγκεντρωτική Κατάσταση των Προμηθευτών της (άρθρο 20 του Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) για το ημερολογιακό έτος 2002, τα οκτώ (8) επίδικα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 96.000,00 € (πλέον Φ.Π.Α. 18%) που είχε λάβει κατά τη διαχειριστική περίοδο 2002 από τ... αντισυμβαλλόμεν... – εκδότ... «.....» με Α.Φ.Μ.: 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..

Επειδή, ... τότε/..... διενήργησε τον πρωτογενή προληπτικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τις διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (υπερδωδεκάμηνη), 2002 και 2006, στα πλαίσια του οποίου συντάχθηκε η από/..../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)», από τις ενότητες των Διαπιστώσεων Ελέγχου, του Πορίσματος Ελέγχου και των Διαπιστωθεισών Παραβάσεων της οποίας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της, μεταξύ άλλων, τα οκτώ (8) επίδικα φορολογικά στοιχεία έκδοσης τ... «.....» με Α.Φ.Μ.: κατά τη διαχειριστική περίοδο 2002. ... εν λόγω, από προηγθέντες σε αυτ... φορολογικούς ελέγχους τ... (.....), για τις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2005 και τ... τότε/....., για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 – 2011, αποδείχτηκε κατά συρροή εκδότ... πολλών εκατοντάδων εικονικών ΤΠΥ προς εκατοντάδες λήπτριες επιχειρήσεις, στις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, για υποτιθέμενη παροχή υπηρεσιών διαφήμισης. Μεταξύ των εικονικών φορολογικών στοιχείων που προέκυψαν από τον έλεγχο τ... στ... εν λόγω περιλαμβάνονται τα οκτώ (8) επίδικα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 2002. ... τότε/..... διαβίβασε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. την από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» για την προσφεύγουσα και, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αριθμό/31-12-2013 εντολή επανελέγχου για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2007 (διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (υπερδωδεκάμηνη), 2002 και 2006, αντίστοιχα) της προσφεύγουσας, η οποία αντικαταστάθηκε από την με αριθμό/...-...-2015 εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.. Στα πλαίσια της ως άνω εντολής επανελέγχου, συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η από .../.../2015 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)», αναπόσπαστο τμήμα της οποίας αποτελεί η από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/..... για την προσφεύγουσα.

Τόσο στην από .../.../2012 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... για τ... .., όσο και στις από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/..... για την προσφεύγουσα εταιρεία και από .../.../2015 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των οκτώ (8) επίδικων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στις ως άνω Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. τ... τότε/..... και Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία, αποδεικνύεται ότι η τελευταία δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα οκτώ (8) 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 οκτώ (8) 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, ο φορολογικός επανέλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα εταιρεία ήταν πλήρης και εμπεριστατωμένος, βασίστηκε δε στις διαπιστώσεις, το πόρισμα και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του προληπτικού ελέγχου που είχε προηγηθεί από τ... τότε/..... στην ίδια την προσφεύγουσα, όπως παρατίθενται στις σχετικές ενότητες της από .../.../2013 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/....., η οποία, όπως αναφέρθηκε, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2015 οικείας «Έκθεσης Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 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, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, από την από .../.../2015 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ. **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 το επίδικο ποσό του προστίμου 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 επανέλεγχος σε αυτήν διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από/..../2015 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα 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 επανελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α., γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

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/...-...2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2002, η οποία εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας.

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

Διαχειριστική περίοδος 2002 (01/01/2002 – 31/12/2002)

Η με αριθμό/...-...2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

$$17.280,00 \text{ €} \times 3 = \underline{51.840,00 \text{ €}}.$$

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.

Σημείωση :

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 άσκηση της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).