



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: 1225/14-10-2016

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 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006), η οποία εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

4. Την ως άνω αναφερθείσα με αριθμό/.../-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2006.

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 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος 19.000,00 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%) 22.800,00 €, ήτοι συνολικός φόρος 41.800,00 €, 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 2006 της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. αξίας 19.000,00 €, προερχόμενο από φορολογητέα δαπάνη που αφορούσε στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας του χειρόγραφα εκδοθέντος, άνευ σειράς, μερικώς εικονικού, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) Νο...../.../-2006, καθαρής αξίας 100.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 19.000,00 €, (ΠΘ:/.../-2006, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), έξι (6) χειρόγραφα στελέχη (μπλοκ) των πενήντα (50) φύλλων ΤΠΥ Νο1751 – Νο2050, άνευ σειράς, για την έδρα), έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/.../-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2015 Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 του Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2006 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 01/01 έως 31/12 εκάστου επόμενου ημερολογιακού έτους.

Η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) με βάση τις διατάξεις του Ν.3697/2008, αποδεχόμενη το με αριθμό/.../-2008 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του ως άνω νόμου. Από τ... τότε του (...../.....) 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 2006, στην παράβαση της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της του προαναφερθέντος μερικώς

εικονικού φορολογικού στοιχείου, απροσδιόριστης εικονικής αξίας, που αφορούσε στην παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα μέσω, για την χρονική περίοδο από .../.../2006 έως .../.../2007,, ως το από .../.../2006 Ιδιωτικό Συμφωνητικό που είχε συνταχθεί και υπογραφεί μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων.

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 περίοδοι 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 Επανελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 του Ν.2859/2000)», αναπόσπαστο τμήμα της οποίας αποτελεί η από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/..... για την προσφεύγουσα εταιρεία, από την οποία προκύπτουν και εισφέρονται νέα – συμπληρωματικά στοιχεία για τη διαχειριστική περίοδο 2006 της προσφεύγουσας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

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 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **για τη διαχειριστική περίοδο 2006**, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Η έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης 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) 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.

2.

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.

3.

Έλλειψη αιτιολογίας στην από .../.../2015 οικεία «Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 του Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., στην οποία αναφέρεται επιγραμματικά ότι η καταλογισθείσα παράβαση της λήψης του επίδικου φορολογικού στοιχείου στοιχειοθετείται 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 την εν λόγω παράβαση 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 την επίδικη συναλλαγή, 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (πεδίο εφαρμογής) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 Τυχερά 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 2006, 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 2006, 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 ελεύθεριο 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, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. Απόφαση ΣτΕ117/2013) «..... 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.

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 τον λόγο που αναπτύσσεται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ.1210/06-09-2013 του Υπουργείου Οικονομικών, περί επιβολής **προστίμων** για μη έκδοση, έκδοση, έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών στοιχείων ή λήψη αυτών και η με αριθμό 32/2014 Γνωμοδότηση του τμήματος Β' του Ν.Σ.Κ. **αφορούν στις κυρώσεις** που προβλέπονται με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ107Α/26-07-13), οι οποίες αντικατέστησαν εκείνες που προβλέπονταν με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 και, **ειδικότερα, αφορούν στα προβλεπόμενα πρόστιμα για κάθε είδους παράβαση και όχι στον καταλογισμό του Φ.Π.Α. που παρανόμως συμψηφίστηκε και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την προσφεύγουσα εταιρεία με την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της του επίδικου φορολογικού στοιχείου.**

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο τρίτος 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 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2006, 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 2006, 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 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, 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, 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 2006, 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 2006, 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 49 (πράξη προσδιορισμού του φόρου) παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) 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 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, το χειρόγραφο εκδοθέν, άνευ σειράς, επίδικο ΤΠΥ Νο...../.....-2006, φέρει ημερομηνία έκδοσης την/...../2006 που είναι προγενέστερη της/...../2006 που είναι η ημερομηνία θεώρησής του στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΠΘ:/.....-2006, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), έξι (6) χειρόγραφα στελέχη (μπλοκ) των πενήντα (50) φύλλων ΤΠΥ Νο1751 – Νο2050, άνευ σειράς, για την έδρα), γεγονός που αποτελεί ένδειξη εικονικότητας του επίδικου φορολογικού στοιχείου.

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 2006, το επίδικο φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 100.000,00 € (πλέον Φ.Π.Α. 19%) που είχε λάβει κατά τη διαχειριστική περίοδο 2006 από τ...ν αντισυμβαλλόμεν... – εκδότη... «.....» με Α.Φ.Μ.: και εξ αυτού αποδεικνύεται ότι το είχε καταχωρήσει στα βιβλία της ως φορολογητέα δαπάνη και ότι είχε συμψηφίσει τον αναλογούντα φόρο στην οικεία υποβληθείσα Περιοδική Δήλωση 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, το επίδικο φορολογικό στοιχείο έκδοσης τ... «.....» με Α.Φ.Μ.: κατά τη διαχειριστική περίοδο 2006. ... εν λόγω, από προηγθέντες σε αυτ... φορολογικούς έλεγχους τ... (.....), για τις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2005 και τ... τότε/....., για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 – 2011, αποδείχτηκε κατά συρροή εκδότη... 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... τότε/..... στ... εν λόγω περιλαμβάνεται το επίδικο φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε κατά τη διαχειριστική περίοδο 2006. 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 Επανελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 του Ν.2859/2000)», αναπόσπαστο τμήμα της οποίας αποτελεί η από .../.../2013 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/..... για την προσφεύγουσα, από την οποία προκύπτουν και εισφέρονται νέα – συμπληρωματικά στοιχεία για τη διαχειριστική περίοδο 2006 της προσφεύγουσας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.). Τόσο στην από/.../2012 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/..... 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 Επανελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 του Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα του επίδικου φορολογικού στοιχείου.

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 του επίδικου ληφθέντος φορολογικού στοιχείου. Η εν λόγω Έκθεση, η οποία διαβιβάστηκε αρμοδίως από τ... τότε/..... στη Δ.Ο.Υ., **αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα** της από .../.../2015 οικείας «Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 του Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., στην οποία εκτίθενται τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή, από τα **πραγματικά γεγονότα** της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στις ως άνω από .../.../2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. τ... τότε/..... και από .../.../2015 Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία, **αποδεικνύεται ότι η τελευταία δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβε χώρα η συναλλαγή που απεικονίζεται στο επίδικο ληφθέν φορολογικό στοιχείο, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συναίσθηση της φορολογικής παράβασης στην οποία υπέπεσε.**

Επειδή, ο επιδιωκόμενος σκοπός της προσφεύγουσας εταιρείας, αναφορικά με τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της του επίδικου εικονικού φορολογικού στοιχείου, 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 Επανελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 του Ν.2859/2000)» 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 Επανελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 του Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση που περιγράφεται 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 φόρου 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 Επανελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα και η παράβαση που περιγράφεται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του επανελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Επανελέγχου 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 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, για τη διαχειριστική περίοδο 2006, η οποία εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας.

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

Διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)

Η με αριθμό/...-...-2015 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 και Περαιώσης (Ν.3697/2008)	Ποσά Επανελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	2.978.691,18	2.978.691,18	—
Αξία φορολογητέων εισροών	1.971.538,00	1.871.538,00	100.000,00
Φόρος εκροών	565.042,06	565.042,06	—
Υπόλοιπο φόρου εισροών	370.170,81	351.170,81	19.000,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	527,98	527,98	—
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)	—	19.000,00	19.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)	—	22.800,00	22.800,00
<u>Συνολικό ποσό για καταβολή</u>	—	41.800,00	<u>41.800,00</u>

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 άσκηση της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).