



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 23/09/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3221

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον, οδός (στη) κατά της: υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου (επανελέγχου) προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 7.446,30 ευρώ. Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε πέντε (5) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.789,70 €. Το ανωτέρω ποσό προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας ως λογιστική διαφορά, επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές και εκροές της κρινόμενης χρήσης και επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο ήτοι το τριπλάσιο του φόρου των ως άνω τιμολογίων που εξέπεσε από τον φόρο εκροών, καθώς λόγω της εικονικότητάς τους δεν είχε δικαίωμα να το πράξει.

Ειδικότερα, η ως άνω πράξη προέκυψε συνεπεία επανελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ.βάσει της υπ' αριθ.2015 εντολής. Η προσφεύγουσα είναι καθολική διάδοχος της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ Η ως άνω εταιρεία είχε ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο για τα οικονομικά έτη 2003, 2004 και 2005 από τοκαι είχε περαιώσει με το ν. 3697/2008 τα οικονομικά έτη 2006 και 2007. Η νυν προσφεύγουσα εταιρεία και καθολική διάδοχος της προαναφερομένης έχει περαιώσει με το ν. 3888/2010 έως και το οικονομικό έτος 2010. Από την από2011 έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ τουπροέκυψε ότι η

«.....» με ΑΦΜέλαβε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία. Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και συνεπεία αυτού εκδόθηκε η υπ' αριθ.2015 Εντολή Μερικού Επανελέγχου για την εταιρεία ως καθολικής διαδόχου της εταιρείας

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε λάβει κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 εκατόν ενενήντα τρία (193) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) από την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 495.650,00 € πλέον ΦΠΑ. Στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 έλαβε ομοίως και καταχώρησε στα βιβλία της πέντε (5) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 13.789,70 € πλέον ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, για την χρήση 2003, τα βιβλία της προσφεύγουσας χαρακτηρίστηκαν ανεπαρκή λόγω του γεγονότος ότι η αξία των ληφθέντων τιμολογίων είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης (11,88%). Τα τηρηθέντα στη χρήση 2004 βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως επαρκή και ακριβή καθώς η αξία των ληφθέντων τιμολογίων ήταν μικρής έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποίησε στην εν λόγω χρήση (0,31%). Ωστόσο, για τις δύο ως άνω χρήσεις είχαν ασκηθεί δικαστικές προσφυγές για τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν για τις παραβάσεις της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΑΕΠ2011 και2011). Για την παράβαση της λήψης των εικονικών τιμολογίων από την εταιρεία κατά την χρήση 2003 (ΑΕΠ2011), εκδόθηκε η υπ' αριθ.2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, η οποία δέχεται την προσφυγή και ακυρώνει την σχετική απόφαση επιβολής προστίμου. Συνεπεία αυτού, η Δ.Ο.Υ.δεν εξέδωσε Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ για τη χρήση 2003 αναμένοντας τη δικαστική εξέλιξη αυτής και προχώρησε μόνο στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για τη χρήση 2004.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Επιβαλλόμενη αναδρομική (άνευ όρων) εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων των άρθρων 3§4 του ν. 4337/2015 και 66§5 του ν. 4174/2013, περί ολικής αποπαραβατικοποίησης και αποποινικοποίησης και περί απάλειψης των πάσης φύσης διοικητικών κυρώσεων, επί λήψης εικονικού, αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου.
- Επικουρικά η προσβαλλόμενη πράξη είναι ουσιαστικά αβάσιμη. Ειδικότερα, τομας απέδωσε την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως

προς το πρόσωπο του εκδότη από την εταιρείακατά τη χρήση 2003 και ομοίως από την εταιρεία κατά τη χρήση 2004. Με τις οικείες προσφυγές αντικρούσαμε τα επιβληθέντα πρόστιμα προβάλλοντας: α) ότι οι συναλλαγές μας έλαβαν όντως χώρα, β) ότι η ιδιότητά τους ωςσημαίνει ότι δεν χρειαζόταν να έχουν δικά τους, αποθηκευτικούς χώρους ή προσωπικό και η αναζήτηση διαθέσιμωνγινόταν δια τηλεφώνου και γ) συναλλασσόμασταν μαζί τους με συγγνωστή καλή πίστη. Το Διοικητικό Εφετείοδικάζοντας την υπόθεση της λήψης των εικονικών στοιχείων από την, με την υπ' αριθ.2015 απόφασή του έκρινε ότι μη νόμιμα επιβλήθηκε το ένδικο πρόστιμο για τη λήψη των 193 φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Στην ίδια κρίση θα καταλήξει και το Διοικητικό Πρωτοδικείοόταν θα δικάσει και την προσφυγή που αφορά την παράβαση της λήψης των υπό κρίση πέντε (5) εικονικών τιμολογίων της εταιρείας

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή στην παρ.9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

« 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 όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ.στην προσφεύγουσα εταιρεία, έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε σε αυτή τοσχετικά με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας, ΑΦΜ: (σχετική η από2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του). Από τους ανωτέρω ελέγχους που διενεργήθηκαν τόσο στην προσφεύγουσα εταιρεία όσο και στην εταιρεία, ΑΦΜ:, προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η επιχείρησηεξέδωσε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία καθόσον είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε. Συγκεκριμένα:

Στο με αριθμ. πρωτ.2010 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. (απάντηση στο με αριθμ. πρωτ.2010 έγγραφο του) αναφέρεται ότι:

1. Η εταιρεία έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών στις2003, με διεύθυνση άσκησης επαγγέλματος την οδό στην
2. Δεν έχει υποβάλλει δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών.
3. Δεν έχει υποβάλει έως και το έτος 2008 συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

4. Έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2005.
5. Έχει υποβάλλει οριστική δήλωση ΦΜΥ για το οικονομικό έτος 2005.
6. Έχει υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2004.
7. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων: α) για τη χρήση 2004 εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς δεκατρείς (13) πελάτες, εκατόν ένα (101) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 280.733,70 € και να έχει λάβει ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 350,00 €, β) για τη χρήση 2005 εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς δεκαέξι (16) πελάτες, διακόσια σαράντα πέντε (245) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 709.320,00 € και να έχει λάβει πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 3.640,57 € και γ) για τη χρήση 2005 εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς ένα (1) πελάτη δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 19.677,00 € και να μην έχει λάβει κανένα φορολογικό στοιχείο.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί φορολογητέα εκροή, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η συναλλαγή να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στο στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εκροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, καθώς η προσφεύγουσα δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο εκρών τον ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή κατά της υπ' αριθ.2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε για την παράβαση της λήψης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα έχει ασκήσει προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, της οποίας αναμένεται η εκδίκαση και η έκδοση οριστικής απόφασης. Συνεπώς, δεν δεσμεύεται η υπηρεσία μας ως την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. Εξάλλου, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 αφορούν αποκλειστικά σε παραβάσεις ΚΒΣ και ΚΦΑΣ, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 αφορούν αποκλειστικά σε ποινικές κυρώσεις. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:
«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,*
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,*
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»*

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο 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 αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή περαιτέρω, όπως ορίζεται στο άρθρο 55 παρ. 2, περ. δ του ν. 4174/2013: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου..... 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».

Στην Υποπαράγραφο Δ2, άρθρο 23 του Ν. 4254/2014 στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την παρ. 47 προστίθεται παρ. 48 ως εξής:

Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το 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 παρ. 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλλει ταυτόχρονα, ποσοστό τουλάχιστον 40% της συνολικής οφειλής.... Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.07.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5. παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. 8 της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015: «Η περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή με βάση τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, η προσφεύγουσα δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο, των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων, από τον φόρο εκρών της, ορθώς της επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Επειδή η εκδοθείσα υπ' αριθ.2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείουερείδεται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης και συγκεκριμένα αφορά άλλη υπόθεση, άλλη πράξη (ΑΕΠ2011), άλλη εκδότρια εικονικών τιμολογίων επιχείρηση (.....), καθώς και άλλη διαχειριστική περίοδο (01/01/2003-31/12/2003) δεν δύναται να ληφθεί υπ' όψιν. Ως εκ τούτου ο επικουρικός προβαλλόμενος από την προσφεύγουσα ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου (επανελέγχου) ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997: **7.446,30 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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