



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 17.7.18

Αριθμός απόφασης: 3520

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19.3.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας '....., ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, ΜΑΡΟΥΣΙ, ΤΚ 15125, κατά

- της με αριθμό/29.11.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006,
- της με αριθμό/29.11.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, καθώς και την από 29.11.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

5. Τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19.3.18** και 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./29.11.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ε' του ν. 4337/2015, πρόστιμο ύψους 10.748,56 € (= 107.485,60 € X 10%), λόγω λήψης 40 εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 107.485,60 €, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, από την επιχείρηση της (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ./29.11.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ε' του ν. 4337/2015, πρόστιμο ύψους 14.641,60 € (= 146.416,00 € X 10%), λόγω λήψης 18 εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 146.416,00 €, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, από την επιχείρηση της (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18 του Π.Δ. 186/1992.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 29.11.17 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της από 18.11.15 Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής. Στο πόρισμα ελέγχου της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής αναφέρονται τα εξής: «ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Όπως προέκυψε από τους διενεργηθέντες ελέγχους, τις μαρτυρικές καταθέσεις εμπλεκομένων (ιδιοκτητών ή διευθυντών διαφόρων κινηματογράφων, πωλητών και υπαλλήλων της ελεγχόμενης επιχείρησης κ.λ.π.) και την εξόφληση επιταγών, την πραγματική διαχείριση της ατομικής επιχείρησης της, η οποία σημειωτέον ήταν αναλφάβητη, ασκούσε αποκλειστικά ο σύζυγος της, ο οποίος προφανώς εκτύπωνε τα συγκεκριμένα διαφημιστικά φυλλάδια και παιδικά βιβλία σε εγκατάσταση κάποιας άλλης επιχείρησης, η οποία δεν κατονομάστηκε, αλλά ούτε και από τους ελέγχους εντοπίστηκε και στη συνέχεια για την τιμολόγηση τους εκδίδονταν φορολογικά στοιχεία της, η οποία όχι μόνο συνεπής δεν ήταν έναντι των φορολογικών αρχών και υποχρεώσεων της, αλλά και στο παρελθόν έχουν καταλογιστεί σε βάρος της παραβάσεις επίσης για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Όπως εξάλλου αναλυτικά αναφέρεται στην ενότητα 5 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (διαπιστώσεις σχετικά με τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης), ηδεν είχε σε καμία περίπτωση τη δυνατότητα παραγωγής τόσο μεγάλου αριθμού διαφημιστικών φυλλαδίων και παιδικών βιβλίων.

Αξιολογώντας όμως τα προσκομισθέντα - εκ μέρους της ελεγχόμενης επιχείρησης - στοιχεία αποδεικνύεται ότι οι αναγραφόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συναλλαγές είναι πραγματικές και το φυσικό πρόσωπο που αναλάμβανε και εκτελούσε τις συγκεκριμένες εργασίες ήταν ο σύζυγος της, ο οποίος εισπράττει και τις εκδοθείσες επιταγές.

Επομένως ο έλεγχος με ολοκληρωμένη αιτιολογία απέδειξε μεν ότι οι αναγραφόμενες στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία συναλλαγές, ήταν αδύνατον να πραγματοποιηθούν με την συγκεκριμένη εκδότρια επιχείρηση (.....), αλλά με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν εκ μέρους της ελεγχόμενης επιχείρησης (.....) και με δεδομένο ότι ο έλεγχος δεν διέθετε επιπλέον στοιχεία απόδειξης μη πραγματοποίησης του συνόλου ή μέρους των συναλλαγών αυτών, καθότι το βάρος της απόδειξης φέρει ο έλεγχος, αποδέχεται ότι οι συγκεκριμένες

συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και επομένως τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία τελικά κρίνονται εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.»

Σε συνέχεια της ανωτέρω έκθεσης συντάχθηκε η από 29.11.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

1.ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ

Όπως προκύπτει αϊτό τον έλεγχο των Συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων η ελεγχόμενη:

Είχε αποκλειστικό προμηθευτή των διαφημιστικών φυλλαδίων και των παιδικών βιβλίων την επιχείρηση της

Πραγματοποιούσε συναλλαγές με μεγάλες αλυσίδες καταστημάτων και σούπερ μάρκετ (ΣΚΛΑΒΕΝΙΤΗΣ, ΑΒ ΒΑΣΙΛΟΠΟΥΛΟΣ, CAREFOUR ΜΑΡΙΝΟΠΟΥΛΟΣ, ΒΕΡΟΠΟΥΛΟΣ, ΕΛΕΥΘΕΡΟΥΔΑΚΗΣ, MEDIA MARKET, ΜΟΥΣΤΑΚΑΣ, ΧΑΛΚΙΑΔΑΚΗΣ, ΠΛΑΙΣΙΟ), όπου διέθετε τις βιντεοκασέτες και τα παιδικά βιβλία.

Ο μεγαλύτερος αριθμός των ληφθέντων τιμολογίων, έχουν περιοδικότητα στο χρόνο έκδοσης τους αρχίζοντας από την αρχή του έτους, δεν δημιουργούν δηλαδή συνειρμούς διαμόρφωσης του οικονομικού αποτελέσματος εκάστου έτους, φέρουν σχετικά μικρά ποσά της τάξεως των 1.500,00 € έως 3.000,00 € στη συντριπτική τους πλειοψηφία για όλα τα έτη και όχι ακέραια ποσά. Τα τιμολόγια εξοφλούνταν, όπως είχε το δικαίωμα η επιχείρηση, συμφωνά με το αρ. 18 παρ. 2 του ΚΒΣ, όπως ίσχυε κατά τις επίμαχες χρήσεις ,είτε με μετρητά είτε με επιταγές πελατών του όπως προκύπτει από αντίγραφα των αποδείξεων πληρωμής που προσκόμισε στα οποία αναγράφονται ο αριθμός των επιταγών και τα ποσά που εξοφλήθηκαν. Δεν κατέστη δυνατόν να προσκομίσει στοιχεία για όλες τις πληρωμές που έγιναν κατ' αυτόν τον τρόπο λόγω του βάθους χρόνου που έλαβαν χώρα (από το 2003) καθώς και ότι μεγάλο μέρος του φυσικού και ηλεκτρονικού τους αρχείου καταστράφηκε από πυρκαγιά που έπληξε τα γραφεία της επιχείρησης όπως προκύπτει από το απόσπασμα του βιβλίου συμβάντων της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Αθηνών αλλά και το υπ'αριθ./16 έγγραφο του Πρωτοδικείου Αθηνών σύμφωνα με το οποίο καταδικάστηκε το άτομο που προκάλεσε τον εμπρησμό.

Παρά ταύτα, τα προσκομισθέντα στοιχεία ενδεικτικά κρινόμενα, ενισχύουν τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης.

Ειδικά τα ΤΙΜ-Δ.Α. Νο 2.806/10-10-2007 ύψους 27.170,00 € και 2807/17-10-2007 ύψους 35.530,00 € που υπερέβαιναν το ποσό των 15.000,00 € και άνω , εξοφλήθηκαν με τις α) υπ' αριθμ. -0/22-02-2008 επιταγή της «ALPHA BANK» ύψους 27.170,00 € εκδόσεως της εταιρίας εις διαταγή τηςη οποία εισπράχθηκε από τονσύζυγο της, β) υπ' αριθμ.-0/1 -6-2008 επιταγή ύψους 35.530,00 € εκδόσεως της εταιρίας εις διαταγήν τηςη οποία εισπράχθηκε επίσης από τονσύζυγο της όπως προκύπτει από την βεβαίωση της τράπεζας «ΑΙΡΗΑ BANK».

Προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά τα οποία είχαν συναφθεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και τηςκαι είχαν κατατεθεί από την ελεγχόμενη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.

Όλα τα πάρα πάνω στοιχεία συνηγορούν ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές, είναι παραγωγικές συνυφασμένες με το αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης, δεν είναι αναντίστοιχες των ποσών των πωλήσεων και ως εκ τούτου είναι πραγματικές.

.....

Λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του Σ.Δ.Ο.Ε όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/11/2015 έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας του Π.Δ186/72(Κ.Β.Σ) και συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της ελεγχόμενης, τα στοιχεία από το σύστημα TAXIS με τα στοιχεία και τους ισχυρισμούς της επιχείρησης σχηματίσαμε και ιδίαν άποψη ταυτόσημη με αυτήν του ΣΔΟΕ και καταλήγουμε σε κοινό συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επί πλέον από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι η ελεγχόμενη, ως αποδέκτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής.... Ο λήπτης δεν γνώριζε ότι ο εκδότης των στοιχείων δεν είναι αυτός που συνήψε τη συμφωνία ... ο σύζυγος τηςήταν γνωστός στον κύκλο του θεάματος για τις γνώσεις του σχετικά με τις προσφερόμενες υπηρεσίες.

Κατόπιν των ανωτέρω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι οι γενόμενες συναλλαγές είναι πραγματικές και ο αποδέκτης των εν λόγω φορολογικών παραστατικών ενεργούσε με καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων:

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3ε' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 επειδή τα ληφθέντα στοιχεία δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, καθότι καλύπτουν, ως νόμιμα θεωρημένα στοιχεία, πραγματικές συναλλαγές επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας των ληφθέντων στοιχείων ήτοι:

Έτος	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Σύνολο	Πρόστιμο 10%
2006	107.485,60	20.422,26	127.907,86	10.748,56
2007	146,410,00	10.419,04	156.835,04	14.641,60
Σύνολο	442,819,60	65.476,49	508.298,09	44,281,96

Για τις χρήσεις 2003, 2004,2005 δεν επιβάλλεται πρόστιμο εφόσον σύμφωνα με την ΠΟΛ 1154/2017 κα. την με αρ. ΔΕΛ Β 1136035 εξ 2017/15-09-17 (β'3278) Απόφασης του διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. λόγω παραγραφής.»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με τα αρ.πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018/22.5.18 & ΔΕΔΕΙ 2018ΕΜΠ/11.7.18 υπόμνηματά της προς την Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τυπικοί λόγοι ακυρότητας: Οι υπό κρίση χρήσεις έχουν περαιωθεί και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994, παραγραφή, επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο, δεν αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση των αποδιδόμενων παραβάσεων, δεν μνημονεύονται οι διατάξεις και απουσιάζει η ημερομηνία έκδοσης στις προσβαλλόμενες πράξεις.

2. Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας: Οι υπό κρίση συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη, ο εκδότης ήταν υπαρκτό πρόσωπο.

3. Το 70-80% των οφειλών του προς την εκδότρια καταβαλλόταν με επιταγές. Τα τελευταία χρόνια είχε ζημιά από τη συνεργασία του με την εν λόγω εκδότρια. Τα προγράμματα τα έβγαζε η

4. Θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το με αρ. ΔΕΛ ΒΕΞ 2017/12.1.17 έγγραφο της Δ/νσης

Ελέγχων της ΑΑΔΕ. Στο εν λόγω έγγραφο αναφέρεται, μεταξύ άλλων ότι η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή ειδική και επαρκή αιτιολογία, και ότι όταν αποδίδεται στον ελεγχόμενο η παράβαση της λήψης των εικονικών η φορολογική αρχή βαρύνεται καταρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας με εμπεριστατωμένη και ειδική αιτιολογία. Στην περίπτωση αυτή στοιχειοθετείται παράβαση για το λήπτη του εικονικού εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «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 ελευθέριο 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 αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ΠΔ 186/92: «2. 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.

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, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2013: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην

περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...»

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 (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015, με την οποία έγινε αποδεκτή η αρ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, «...δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016, η οποία έκανε αποδεκτή την αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «...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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013: «... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 29.11.17 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, η προσφεύγουσα ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη κατά τις υπό κρίση χρήσεις και τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν προέβη στην έκδοση φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις υπό κρίση χρήσεις, επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη, σε εφαρμογή των ΠΟΛ. 1071/2015 & 1097/2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το αρ.πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018ΕΜΠ/11.7.18 υπόμνημα, με το οποίο συνυποβλήθηκε το με αρ. ΔΕΛ ΒΕΞ 2017/12.1.17 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ προς απάντηση επιστολής του κ.που περιήλθε στη Δ/νσης Ελέγχων από το γραφείο της Υφυπουργού, με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/21-11-2016 έγγραφο, με συνημμένο σχετικό υπόμνημα προς τον Γενικό Γραμματέα του ΣΔΟΕ, καθώς και της από 6-12-2016 νεότερης αίτησης- αναφοράς του. Στο ανωτέρω έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες λαμβάνει υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Επιπλέον

διευκρινίζεται ότι όταν αποδίδεται στον ελεγχόμενο η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή όχι όμως όπως εμφανίζεται με το φερόμενο ως εκδότη των φορολογικών στοιχείων, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας με ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, στην οποία περίπτωση στοιχειοθετείται παράβαση για το λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου κατά τη κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Ο φορολογούμενος ο οποίος αποδέχεται εικονικό φορολογικό στοιχείο υπό την παραπάνω έννοια βαρύνεται κατ' αρχήν, με την απόδειξη ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής και εν συνεχεία η ελεγκτική αρχή αποδέχεται ή όχι τους ισχυρισμούς του φορολογούμενου ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης. Σε κάθε περίπτωση το ζήτημα της στοιχειοθέτησης της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείου ως πραγματικό εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Ακολούθως και μετά το πέρας της προβλεπόμενης διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ακολουθεί τη διαδικασία της υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής στην Υπηρεσία μας.

Επειδή όπως προκύπτει από την 29.11.17 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε υπόψη της όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και η έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα όλα τα γεγονότα και τα στοιχεία που έλαβε υπόψη της. Συγκεκριμένα, δεν προκύπτει εάν ελήφθη υπόψη ή όχι το με αρ. ΔΕΛ ΒΕΞ 2017/12.1.17 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ, καθώς δε γίνεται καμία αναφορά σε αυτό στην ανωτέρω έκθεση, αν και αφορά την προσφεύγουσα και ήταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ πριν την ολοκλήρωση αυτού.

Η λήψη υπόψη όλων των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τη διενέργεια του ελέγχου, και η εμπεριστατωμένη και αιτιολογημένη αναφορά σε αυτά στην έκθεση ελέγχου αποτελούν ουσιαστικά στοιχεία της διαδικασίας του ελέγχου, και η έλλειψη των ανωτέρω συνιστά τυπική πλημμέλεια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **19.3.18** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας '....., ΑΦΜκαι την ακύρωση της με αριθμό/29.11.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006, και της με αριθμό

...../29.11.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η δε αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση των νέων πράξεων εξ αιτίας της ακύρωσης αυτής, πρέπει να ακολουθήσει τα ως άνω οριζόμενα.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

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

Ι. ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.