



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604518

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 19/07/2018

Αριθμός απόφασης: 3536

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/03/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία με τον διακριτικό τίτλο που εδρεύει στο **ΑΦΜ**, κατά της κάτωθι οριστικής πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ:

1)της υπ'αριθμ./12-02-2018 Οριστικής πράξης επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου **Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000)** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ** .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/03/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία με τον διακριτικό τίτλο που εδρεύει στο **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ./12-02-2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού **1.021,84 ευρώ (50%Χ2.043,67)**.

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φόρου εισροών δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2007 συνολικής καθαρής αξίας Φ.Π.Α. 2.043,67 ευρώ εκδόσεως με ΑΦΜ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 32,49,50,51 και 52 του Ν.2859/200 περί ΦΠΑ που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 79 παράγραφος 1 του Ν.4472/2017.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 21/11/2017 πληροφοριακής έκθεσης Φ.Π.Α. εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000.

Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμό εισαγγελικής παραγγελίας διαπιστώθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ότι η επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ανάμεσα στους λήπτες ήταν και η προσφεύγουσα στην οποία διενεργήθηκε έλεγχος από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ: την κα., τον κ. και τον κ. δυνάμει της υπ'αριθμ./10-06-2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης για το οικονομικό έτος 2008 όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά την χρήση 2007 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία (αγορά αγαθών > 880,00) τα οποία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 10.756,18€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί στο σύνολο της η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Η συναλλαγή που πραγματοποίησε με την επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ ήταν πραγματική.
- Εσφαλμένος υπολογισμός έκπτωσης ΦΠΑ καθώς στα βιβλία της είχε καταχωρημένο μόνο ένα τιμολόγιο της και όχι δύο.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «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 φορολογικά 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει ένα μόνο παραστατικό με εκδότη την επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ συνολικής αξίας 6.500,00€ το οποίο και είχε συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών της ελεγχόμενης χρήσης. Το δε δεύτερο παραστατικό του ιδίου εκδότη συνολικής αξίας 6.300,00€ δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα τηρούμενα βιβλία, ούτε είχε συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών.

Κατόπιν των ανωτέρω η ελεγκτική αρχή η οποία είχε το βάρος της αποδείξεως, αυθαίρετα απέδειξε την λήψη και του δεύτερου εικονικού στοιχείου στηριζόμενη και μόνο στην συγκεντρωτική κατάσταση που είχε υποβάλει ο εκδότης των τιμολογίων (ΣΤΕ 4049/2014). Μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης, η δήλωση δύο παραστατικών από την προμηθεύτρια , χωρίς την συνύπαρξη άλλων στοιχείων δεν συνιστά από μόνη της αποδεικτικό μέσο τέλεσης της ένδικης παράβασης.(ΣτΕ 1282/2011, 510/2012 κ.α.) και ως εκ τούτου η παράβαση είναι μη επαρκώς αιτιολογημένη.(ΣτΕ 2635/2007, 1734, 1800, 2447/2009, 1522/2010, 2012/2011 κ.α)».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ουδέποτε καταχώρησε το τιμολόγιο συνολικής αξίας 6.300,00€ με σκοπό να εκπέσει το ΦΠΑ και την αντίστοιχη δαπάνη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) αναφέρεται ότι:« Επειδή τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε η επιχείρηση προέκυψε από τον έλεγχο της επιχείρησης, η οποία κρίθηκε εικονική εκδότρια στο σύνολο της από τη χρήση 2007 και μετά και τα οποία θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία εξαιτίας των οποίων η Υπηρεσία μας εξέδωσε εντολές ελέγχου για τους αντισυμβαλλόμενους των επιχειρήσεων αυτών.

Στη συνέχεια, ο φάκελος της υπόθεσης μεταφέρθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου της Γ.Γ.Δ. Εσόδων από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης, λόγω μεταφοράς αρμοδιοτήτων και εξεδόθη η με αριθμό/23-11-16 εντολή ελέγχου για την ολοκλήρωση της υπόθεσης. Θα πρέπει να σημειώσουμε εδώ ότι από την επεξεργασία του φακέλου της ανωτέρω υπόθεσης, προέκυψε ότι η Ο.Ε. δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας αναλυτική καρτέλα του προμηθευτή, ούτε αναλυτικές εγγραφές των επίμαχων τιμολογίων, λόγω προβλήματος που είχε προκύψει στην ανάκτηση δεδομένων προηγούμενων ετών από το λογιστικό πρόγραμμα που τηρούσε η εταιρεία. **Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος έκτοτε διαμόρφωσε τις παραβάσεις του βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που υπέβαλλε η**».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τηρούσε βιβλίο Β' κατηγορίας (π.θ. 495, Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίων Εσόδων Εξόδων) στο οποίο καταχωρούνται αναλυτικά ανά παραστατικό, οι αγορές, οι δαπάνες και δεν είχε υποχρέωση τήρησης αναλυτικών καρτελών πελατών προμηθευτών. Εξάλλου όπως προκύπτει και από την από 21/11/ 2017 έκθεση ελέγχου Π.Δ.186/1992(Κ.Β.Σ.) στη σελίδα 2, είχε ζητηθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης όπου και προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα τον εν λόγω βιβλίο, όπου και κατέληξε ο έλεγχος στην ύπαρξη ενός και μόνο εικονικού τιμολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 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, στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), τα επικαλούμενα στοιχεία, προς απόδειξη των σχετικών με την ύπαρξη δύο παραστατικών, δεν είναι επαρκή και ικανά προς πλήρη απόδειξη των επικληθέντων γεγονότων, και συγκεκριμένα όσον αφορά το μη καταχωρηθέν τιμολόγιο συνολικής αξίας 6.300,00€ (Καθαρή αξία 5.294,00€ + ΦΠΑ 1.005,86€)

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΠΑ

Επειδή, ο έλεγχος αρχικά διαπίστωσε τη λήψη και χρήση από την προσφεύγουσα ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 5.294,00€ λαμβάνοντας υπόψη **μόνο** τις συγκεντρωτικές καταστάσεις της ιδίας , και εξέδωσε **α)** το υπ' αριθμό/2015 Υ.Σ.Ε., και **β)** την με αριθμό/07-10-2015 κλήση προς ακρόαση, προκειμένου να παράσχει η προσφεύγουσα εντός 10 ημερών τις απόψεις της και **γ)** την με αριθμό/07-10-2015 Πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων, στοιχείων, δηλώσεων Φ.Π.Α.-Εισοδήματος

κ.τ.λ., καθώς και του επίμαχου τιμολογίου (1) εκδόσεως της

Η ελεγχόμενη-προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση και Κλήση προς Ακρόαση και προσκόμισε τα θεωρημένα βιβλία, δηλώσεις κ.τ.λ., καθώς και το με αριθμό πρωτ./14-10-15 Υπόμνημα της.

Επειδή, εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθμό/23-11-2016 εντολή ελέγχου για την ολοκλήρωση της υπόθεσης καθώς ο φάκελος της, μεταφέρθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου λόγω μεταφοράς αρμοδιοτήτων, **όπου διαπιστώθηκε ότι η** προσφεύγουσα δεν είχε προσκομίσει αναλυτική καρτέλα του προμηθευτή, ούτε αναλυτικές εγγραφές των επίμαχων τιμολογίων, επικαλούμενη πρόβλημα στην ανάκτηση δεδομένων προηγούμενων ετών από το λογιστικό πρόγραμμα που τηρούσε. Συνεπώς, ο έλεγχος διαμόρφωσε την παράβαση βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που είχε υποβάλλει η και ως εκ τούτου στις 13-07-2017, επιδόθηκε εκ νέου στην προσφεύγουσα το με αριθμό/16 Σ.Δ.Ε., η με αριθμό/16 Κλήση προς Ακρόαση και η με αριθμό/16 Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου, για λήψη και χρήση δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων χρήσης 2007, συνολικής καθαρής αξίας 10.756,18€ εκδόσεως με ΑΦΜ

Επειδή, η από 21/11/2017 πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στηρίχθηκε στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), όπου όπως αναφέραμε και παραπάνω, προς αποφυγή επαναλήψεων, αποδεικνύεται η εικονικότητα μόνο για το ένα από τα δύο επίμαχα φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη θα τροποποιηθεί από την παρούσα απόφαση.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/11/2017 πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./30-03-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία με τον διακριτικό τίτλο με **ΑΦΜ** και την τροποποίηση της υπ'αριθμ./12-02-2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου **Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000)** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο ΦΠΑ (Ν.2859/2000) ποσού: 503,00 € (1.006,00€x50%).

-

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Επίλυσης Διαφορών

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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 .