



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/07/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1466

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3^{ε'} του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 2^{α'} του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 14/07/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

ε) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 2^{δ'} του άρθρου 55 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3^{ε'} του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 2^{α'} του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 14/07/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 2^{δ'} του άρθρου 55 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΙΚΕ» με 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΣ 2017 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημά της, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3^{ε'} του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, πρόστιμο ποσού 1.895,41€, λόγω λήψης τεσσάρων (-4-) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, κατά το μέρος της

μεγαλύτερης αυτής αξίας, όπως οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 ορίζουν, συνολικής εικονικής αξίας 18.954,15€ ως κάτωθι:

α/α	Είδος Φορολογικού Στοιχείου	Αριθμός	Ημερ/νία	Προμηθευτής	Α.Φ.Μ.	Εικονική Αξία	Συντελεστής προστίμου 10%	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Τ.Π.Υ.	6	2/9/2014	.....	.....	5.869,83	10%	586,98
2	Τ.Π.Υ.	8	1/10/2014	.....	.....	5.842,40	10%	584,24
3	Τ.Π.Υ.	10	3/11/2014	.....	.....	5.762,15	10%	576,21
4	Τ.Π.Υ.	12	1/12/2014	.....	.....	1.479,77	10%	147,98
ΣΥΝΟΛΑ						18.954,15		1.895,41

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες της επιχείρησης κατά το ποσό 18.954,15€ που αντιστοιχεί σε ισόποσες μη αναγνωρισμένες δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, καθώς τα φορολογικά στοιχεία που τις αφορούν κρίθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικά.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 2^α του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 για την οποία δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1^α του ν. 4174/2013).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 14/07/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το ποσό προς επιστροφή κατά το φόρο εισροών, που η προσφεύγουσα εξέπεσε, ύψους 18.400,00€ και αντιστοιχεί σε φορολογητέες εισροές που βασίζονται σε μη νόμιμα (μερικώς εικονικά) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00€.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 2^β του άρθρου 55 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, πρόστιμο ποσού 9.200,00€, ίσο με το 50% της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης των παρακάτω μερικώς εικονικών στοιχείων:

α/α	Είδος Φορολογικού Στοιχείου	Αριθμός	Ημερ/νία	Προμηθευτής	Α.Φ.Μ.	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συντελεστής προστίμου 50%	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Τ.Π.Υ.	6	2/9/2014	.....	.....	20.000,00	4.600,00	50%	2.300,00
2	Τ.Π.Υ.	8	1/10/2014	.....	.....	20.000,00	4.600,00	50%	2.300,00
3	Τ.Π.Υ.	10	3/11/2014	.....	.....	20.000,00	4.600,00	50%	2.300,00
4	Τ.Π.Υ.	12	1/12/2014	.....	.....	20.000,00	4.600,00	50%	2.300,00

ΣΥΝΟΛΑ	80.000,00	18.400,00		9.200,00
--------	-----------	-----------	--	----------

Η προσφεύγουσα ΙΚΕ, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Μη νόμιμη απόδειξη και κρίση επί της μερικής εικονικότητας. Μη νόμιμη αιτιολογία. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των περί απόδειξης διατάξεων με απαράδεκτη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης βασιζόμενης στην πιθανολόγηση. Επίκληση μερικής εικονικότητας άνευ ειδικότερου ελέγχου στην παραχωρούσα.
- 2) Μη νόμιμη αιτιολογία ενόψει της μη στάθμισης της παρ. 1^α του άρθρου 8 του ν. 2859/2000.
- 3) Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τη νόμιμη βάση τους, άλλως μη νόμιμη ενάσκηση του δικαιώματος περί παροχής εξηγήσεων και ισότιμη αντιμετώπιση, λόγω αοριστίας του προσωρινού προσδιορισμού ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις, κατά συνέπεια μη νόμιμη κρίση περί μη έκπτωσης δαπανών με βάση την ΠΟΛ.1113/2015.
- 4) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου διότι δε νοείται τόσο η επιβολή του προστίμου του άρθρου 55 § 2 περ. δ' Ν.4174/2013 στο συνολικό ποσό ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων, όπως και η μη αναγνώριση από το φόρο εισροών του συνόλου του ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων, καθώς η φορολογική αρχή όφειλε να καταλογίσει βάσει του αναλογούντος στη θεωρούμενη ως εικονική αξία ΦΠΑ.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) ορίζεται ότι: «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης

προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1029/2017, η σύμβαση δικαιόχρησης (franchising) αποτελεί σύμβαση διαρκούς συνεργασίας μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων, που αποτελεί από οικονομική άποψη μέθοδο προωθήσεως προϊόντων ή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της οποίας η μία επιχείρηση (δικαιοπάροχος ή δότης, franchisor) παραχωρεί στην άλλη (δικαιοδόχο ή λήπτρια, franchisee), για ορισμένο ή αόριστο χρόνο και έναντι άμεσου ή έμμεσου οικονομικού ανταλλάγματος, το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως του αποκαλούμενου συνόλου ή πακέτου δικαιόχρησης προς τον σκοπό της πώλησης συγκεκριμένου τύπου προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών σε τελικούς χρήστες. Ως πακέτο δικαιόχρησης νοείται ένα σύνολο δικαιωμάτων βιομηχανικής ή πνευματικής ιδιοκτησίας, τα οποία αφορούν σήματα, επωνυμίες, διακριτικά γνωρίσματα καταστημάτων, πρότυπα χρήσεως, σχέδια, ευρεσιτεχνίες, υποδείγματα και τεχνογνωσία, και έτερων συμβατικών δικαιωμάτων, όπως είναι αυτά της προμήθειας προϊόντων από συγκεκριμένους παραγωγούς, της χρήσης και της εκμετάλλευσης καταστημάτων και εξοπλισμού. Μέσω της σύμβασης δικαιόχρησης ο λήπτης αυτής εντάσσεται σε ένα ενιαίο σύστημα διανομής, το οποίο χαρακτηρίζεται από υψηλό βαθμό ομοιομορφίας προς τα έξω των επιχειρήσεων (καταστημάτων), οι οποίες είναι ενταγμένες στο ίδιο σύστημα δικαιόχρησης. Η σύμβαση δικαιόχρησης περιέχει στοιχεία περισσότερων συμβάσεων, όπως μίσθωσης προσοδοφόρου αντικείμενου (άρθρα 638 επ. ΑΚ), παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών (άρθρα 648 επ. ΑΚ) και εντολής (άρθρα 713 επ. ΑΚ). Η εκπλήρωση των προβλεπόμενων στη σύμβαση δικαιόχρησης εκατέρωθεν υποχρεώσεων προϋποθέτει μάλιστα τη σύναψη ειδικότερων εκτελεστικών συμβάσεων, όπως π.χ. της πώλησης του αναγκαίου εξοπλισμού για τη λειτουργία του συγκεκριμένου καταστήματος, της προμήθειας των συμβατικών εμπορευμάτων και πρώτων υλών. Τόσο η αναγκαιότητα της κατάρτισης όσο και το ειδικότερο περιεχόμενο των προειρημένων εκτελεστικών συμβάσεων δύνανται να καθορισθούν μόνον ενόψει των συγκεκριμένων αναγκών που προκύπτουν στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ των μερών. [ΠΠρΠατρ 578/2015]. Η πλειονότητα των συμβάσεων franchise προβλέπει την πληρωμή από τον λήπτη (franchisee) στον δότη (franchisor) χρηματικών ποσών κατά τακτά χρονικά διαστήματα, καθ' όλη τη διάρκεια της συμβατικής τους σχέσης, με τη μορφή ποσοστών συνήθως επί του κύκλου εργασιών της επιχείρησης του λήπτη καταβαλλομένων σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση (βλ. Δ. Κωστάκης, Franchising: Νομική και Επιχειρηματική Διάσταση, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 1998, σελ. 66 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 361 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Για τη σύσταση ή αλλοίωση ενοχής με δικαιοπραξία απαιτείται σύμβαση, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, με το άρθρο 648 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Με τη σύμβαση εργασίας ο εργαζόμενος έχει υποχρέωση να παρέχει, για ορισμένο ή αόριστο χρόνο, την εργασία του στον

εργοδότη και αυτός να καταβάλει το συμφωνημένο μισθό. Σύμβαση εργασίας υπάρχει και όταν ο μισθός υπολογίζεται κατά μονάδα της παρεχόμενης εργασίας ή κατ' αποκοπήν, αρκεί ο εργαζόμενος να προσλαμβάνεται ή να απασχολείται για ορισμένο ή για αόριστο χρόνο».

Επειδή, με το άρθρο 651 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Αν δεν προκύπτει κάτι άλλο από τη συμφωνία ή από τις περιστάσεις, ο εργαζόμενος οφείλει να εκτελέσει αυτοπροσώπως την υποχρέωσή του και η αξίωση του εργοδότη στην εργασία είναι αμεταβίβαστη».

Επειδή, γνήσιος δανεισμός υφίσταται όταν ένας εργαζόμενος παραχωρείται από τον αρχικό εργοδότη με τον οποίο συνδέεται με σχέση, ορισμένου ή αορίστου χρόνου, εξαρτημένης εργασίας για κάποιο χρονικό διάστημα σε τρίτη επιχείρηση. Τα κύρια χαρακτηριστικά του γνήσιου δανεισμού εργαζομένων είναι η υποχρέωση του αρχικού εργοδότη να παραχωρήσει για ορισμένο χρόνο (μέγιστο 36 μήνες) τις υπηρεσίες του εργαζόμενου, η υποχρέωση του εργαζόμενου να παρέχει τις υπηρεσίες του για το συμφωνηθέντα χρόνο στην τρίτη επιχείρηση και η υποχρέωση του νέου εργοδότη να καταβάλλει τις οφειλόμενες στο μισθωτό αποδοχές, λόγω της παρεχόμενης απ' αυτόν εργασίας. Η καταβολή του μισθού και της ασφάλισής του κατά την διάρκεια του δανεισμού είναι υποχρέωση του αρχικού εργοδότη εκτός και υπάρχει ειδικότερη συμφωνία μεταξύ αρχικού εργοδότη, μισθωτού και τρίτου η οποία να ρυθμίζει τους όρους εργασίας κατά την διάρκεια του δανεισμού, πχ τον υπόχρεο καταβολής του μισθού (Εγγ. Υπ. Εργ. 1274/23.3.1994, ΑΠ 1010/2010, ΑΠ 800/2014). Απαραίτητες προϋποθέσεις για την εγκυρότητα της σύμβασης είναι η συμφωνία δανείζοντος και δανειζόμενου εργοδότη, η έγγραφη συναίνεση του εργαζόμενου και η προσωρινότητα του δανεισμού.

Επειδή, με την παρ. 12.4.3 της εγκ. 3/1992 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι: «...δ) Για τα έσοδα που προέρχονται από διάθεση προσωπικού σε άλλη επιχείρηση εκδίδονται τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών....». Η διάθεση προσωπικού από μία επιχείρηση σε άλλη, για την αντιμετώπιση κάποιων έκτακτων αναγκών ή καταστάσεων, συνιστά παροχή υπηρεσίας μέσω του προσωπικού και πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο από τον επιτηδευματία που διαθέτει προσωπικό [Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Ανάλυση – Ερμηνεία – Αθήνα 2013, σελ. 604, Δημ. Σταματόπουλος]. Οι προσφερόμενες υπηρεσίες και ο τρόπος τιμολόγησής τους πρέπει να περιγράφονται αναλυτικά επί του τιμολογίου με τέτοιο τρόπο που να υπάρχει συνάφεια και σχέση της περιγραφής και του ύψους της αμοιβής. Η θέση αυτή της Φορολογικής Διοίκησης για τη λογιστική αποτύπωση και φορολογική αντιμετώπιση δε μεταβλήθηκε ούτε μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ)

εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, η αγοραία αξία είναι η τιμή στην οποία ένα αγαθό ή μία υπηρεσία θα μπορούσε να πωληθεί, στο πλαίσιο μίας ιδιωτικής σύμβασης, μεταξύ ενός πρόθυμου πωλητή και ενός αγοραστή, που λειτουργεί χωρίς ειδικά συμφέροντα, εντός του πλαισίου της αγοράς κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1042/2015 ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση μικτών συμβάσεων που περιλαμβάνουν αμοιβές για την παροχή άλλων υπηρεσιών και καταβολή δικαιωμάτων, θα πρέπει να γίνεται επιμερισμός των ποσών που αφορούν τα δικαιώματα, με βάση τα οριζόμενα στην υπόψη σύμβαση ή με βάση λοιπά διαθέσιμα στοιχεία που να τεκμηριώνουν επαρκώς τον όποιο επιμερισμό (π.χ. υπηρεσίες franchising, management fees οι οποίες δεν είναι δικαιώματα).....».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α), 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,.....».

Επειδή, με το άρθρο 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη

Φορολογική Διοίκηση..... 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....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρία βάσει του από 28/08/2014 ιδιωτικού συμφωνητικού (μικτής σύμβασης) δικαιούτο για το χρονικό διάστημα 01/09/2014 – 18/06/2017 να απασχολεί 7 εργαζόμενους της εταιρίας «.....» – ΑΦΜ, τιθέμενους στη διάθεσή της υπό τη μορφή δανεισμού, με συνολικό μηνιαίο κόστος δανεισμού 15.000,00€ (πλέον ΦΠΑ). Περαιτέρω, η δανείζουσα εταιρία συμφωνήθηκε να παραχωρήσει για τρία χρόνια στη δικαιούχο προσφεύγουσα τη χρήση μηχανολογικού και άλλου εξοπλισμού με συνολικό μηνιαίο κόστος 5.000,00€ (πλέον ΦΠΑ).

Επειδή, σύμφωνα με τις από 30/11/2016 εκθέσεις ΚΦΑΣ – ΚΦΔ, Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., η φορολογική διοίκηση έκρινε την εν λόγω δαπάνη για το δανεισμό εργαζομένων μερικώς εικονική, ως ανώτερη της πραγματικής, ερειδόμενη στο υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο του ΙΚΑ Σταυρουπόλεως (απάντηση στο υπ' αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της), βάσει του οποίου προκύπτει μικρότερο πραγματικό κόστος των ανωτέρω εργαζομένων για την παραχωρούσα εταιρία (αποδοχές πλέον εργοδοτικών εισφορών). Ο έλεγχος υποστήριξε ότι στο πλαίσιο του γνήσιου δανεισμού δεν προβλέπεται η αποκόμιση κέρδους, ότι η παραχωρούσα εταιρία «.....» – ΑΦΜ δε συνιστά εταιρία προσωρινής απασχόλησης, ούτε δύναται να εκμισθώνει εργαζόμενους στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθώς δε διαθέτει αντίστοιχο κωδικό δραστηριότητας.

Επειδή, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις που να αποδεικνύουν το ΜΗ πραγματικό της συναλλαγής, ήτοι εξόφληση και τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών, καταχώρηση των στοιχείων στα βιβλία του εκδότη, απόδοση των οφειλόμενων φόρων, δυνατότητα του εκδότη να παράσχει τις υπηρεσίες κ.λπ., και να στοιχειοθετούν την παράβαση της λήψης εικονικών ως προς την αξία (υπερτιμολογημένων) στοιχείων. Η τυχόν μη δήλωση του εκδότη των στοιχείων της επέκτασης των δραστηριοτήτων του δε θίγει το κύρος των εκδοθέντων στοιχείων. Περαιτέρω δε, ο έλεγχος δεν προέβη σε αντιπαραβολή συναφών συμβάσεων δικαιόχρησης προκειμένου να προσδιορίσει την αγοραία αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας παρά μόνο προέβη σε κοστολογική διάρθρωση του γνήσιου δανεισμού εργαζομένων, μη συμπεριλαμβανομένου του προσδοκώμενου κέρδους του δικαιοπαρόχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία, προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί πραγματικών συναλλαγών, προσκόμισε λογιστικά αρχεία (Ημερολόγιο Κινήσεων, Αναλυτικό Καθολικό – Καρτέλα

Προμηθευτή κ.λπ.) στα οποία καταχωρήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, εκτύπωση από την εφαρμογή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών – πελατών του Taxis (ΜΥΦ) εμφανίζουσα τη συμφωνία των δηλώσεων με τον προμηθευτή, καθώς και τραπεζικά παραστατικά από τα οποία προκύπτει η εξόφληση αυτών, μέσω μεταφοράς εμβασμάτων σε λογαριασμό του προμηθευτή, ως οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 ορίζουν.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόδειξης και κρίσης επί της μερικής εικονικότητας, κρίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ ως κατωτέρω:

- i. Την **ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3^{ε'} του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- ii. Την **ακύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- iii. Την **ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 2^{α'} του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- iv. Την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 14/07/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- v. Την **ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 2^{δ'} του άρθρου 55 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης
καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

Υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου
της παρ. 3^{ε'} του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' Ν. 4337/2015	1.895,41	0,00

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-118.722,09	-99.767,94	-118.722,09

Υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου
της παρ. 2^α του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' Ν. 4174/2013	100,00	0,00

Υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
της φορολογικής περιόδου 14/07/2014 – 31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	460.927,46	460.927,46	460.927,46
Αξία φορολογητέων εισροών	611.634,96	531.634,96	611.634,96
Φόρος εκροών	59.667,28	59.667,28	59.667,28
Υπόλοιπο φόρου εισροών	94.962,75	76.562,75	94.962,75
Πιστωτικό υπόλοιπο	35.295,47	16.895,47	35.295,47
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	35.295,47	16.895,47	35.295,47

Υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου
της παρ. 2^δ του άρθρου 55 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' Ν. 4174/2013	9.200,00	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.