



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 12/12/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1524

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333246

ΦΑΞ : 2313-333258

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. 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 20/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ΑΦΜ, που εδρεύει στα Θεσσαλονίκης, επί της οδού κατά της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, της από 15-6-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, του από 11/5/2016 σημειώματος διαπιστώσεων κατ. αρ. 28 Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ, της υπ' αριθ. προσωρινής πράξεως επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, την από 15-6-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, το από 11/5/2016 σημείωμα διαπιστώσεων κατ. αρ. 28 Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ, την υπ' αριθ. προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 20/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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:

Με την με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού 500,00 €, λόγω λήψης ενός εικονικού, ως προς το πρόσωπο, φορολογικού στοιχείου (ΔΑ-TIM) αξίας 2.500,00 € άνευ ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11, 14, 18 παρ.3 έως 9 και 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9 και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 του Ν.4337/2015.

Κατόπιν της με αρ. υπόθεσης Πληροφοριακής Έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. Μακεδονίας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία, δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όπου διαπιστώθηκε ότι έλαβε από τον, με ΑΦΜ, ένα εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ΔΑ-TIM αξίας 2.500,00 € άνευ ΦΠΑ λόγω απαλλαγής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους προσφυγής :

- Η συναλλαγή ήταν πραγματική, ενώ η μη αναγραφή του οχήματος επί του φορολογικού στοιχείου, σε καμία περίπτωση δεν επιδρά στο κύρος της συναλλαγής και στην σύννομη τέλεση αυτής, παρά μόνο επιδρά στην τακτικότητα του ίδιου του στοιχείου.
- Τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ελλιπής χαρακτηρισμός και αιτιολόγηση από τον έλεγχο της επικαλούμενης εικονικής συναλλαγής.
- Υπάρχουν πλημμέλειες στις προσβαλλόμενες πράξεις, στα σημειώματα και στις εκθέσεις.
- Καταπάτηση της Αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε **πράξη** που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1002/14 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013» : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, **ρητές ή σιωπηρές**, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση

και εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.».

Επειδή, εν προκειμένω, η Έκθεση Ελέγχου, που κοινοποιείται παράλληλα με την πράξη επιβολής προστίμου, είναι δημόσιο έγγραφο που αποτελεί πλήρη απόδειξη περί των βεβαιουμένων σ' αυτό. Συνιστά δε τη βάση των αποφάσεων των αρμόδιων φορολογικών αρχών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπει ο νόμος. Δεν συγκεντρώνει, επομένως, τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντα διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση. Περαιτέρω, το σημείωμα διαπιστώσεων κατ. αρ. 28 Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ και οι προσωρινές πράξεις επιβολής του φόρου αποτελούν μέρος της ελεγκτικής διαδικασίας, με την έννοια ότι ο ελεγχόμενος ενημερώνεται για τα αποτελέσματα του ελέγχου προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του στη φορολογική αρχή, ώστε να ληφθούν υπόψη κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής του φόρου και δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις διότι δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα. Συνεπώς, η ενδικοφανής προσφυγή απαράδεκτα στρέφεται κατά της από 15-6-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, του από 11/5/2016 σημειώματος διαπιστώσεων κατ. αρ. 28 Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ και της υπ' αριθ. προσωρινής πράξεως επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του π.δ. 186/92 (ΚΒΣ) 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 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.». Στο άρθρο 11 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : «Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται: α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, του παραλήπτη. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη "Διάφοροι", β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό. Επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του

πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.» ενώ στο άρθρο 18 του αυτού νόμου « 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 άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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 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.

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν.2523/97 ορίζεται ότι : «β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ.3 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015 ορίζεται: «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) ... β) ... γ) ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η εικονικότητα της συναλλαγής ως προς το πρόσωπο του εκδότη αποτελεί τυπική παράβαση, για την οποία η Διοίκηση δεσμεύεται ως προς την επιβολή του προστίμου, διότι σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία όταν αποδίδεται σε 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 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 506/2012, 3081/2015).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε το με αρ. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο από τον εκδότη με ΑΦΜ αξίας 2.500,00 €, για την αγορά εξαρτημάτων / ανταλλακτικών και παράλληλα εξέδωσε το με αρ. Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το ΦΠΑ (ΠΟΛ 1262/93). Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. Μακεδονίας

διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης είναι μιν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτο για τους εξής λόγους :

α) Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης, δεν βρέθηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς, από τα οποία να προκύπτει ότι τα πωλούμενα εμπορεύματα που περιγράφονται στο επίδικο στοιχείο βρίσκονταν στη κυριότητά της.

β) Ο χώρος που ενοικιάστηκε και δηλώθηκε ως έδρα της εκδότριας επιχείρησης δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ, σύμφωνα με την κατάθεση του και σχετικών πληροφοριών των κατοίκων της γύρω περιοχής.

γ) Η εκδότρια επιχείρηση δεν καταχώρησε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της και δεν υπέβαλλε ή υπέβαλλε ανακριβώς τις σχετικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή εν προκειμένω, στην ανωμοτί κατάθεσή του ο διαχειριστής και ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας,, αναγνώρισε, στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο, το γραφικό χαρακτήρα του συνεταίρου του και ομόρρυθμου μέλους της προσφεύγουσας, Περαιτέρω, ισχυρίστηκε ότι η μεταφορά του εμπορεύματος έγινε από τον συνέταιρό του. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η συναλλαγή έγινε από την προσφεύγουσα έχοντας γνώση για τη μη συναλλακτική δυνατότητα του εκδότη.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. αποδέχεται το γεγονός ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική αλλά όχι με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου αποδεικνύοντας την εν λόγω εικονικότητα, ενώ αντίθετα η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς συνεργάστηκε μαζί του και στη μεταφορά των εμπορευμάτων και στην έκδοση του επίδικου στοιχείου.

Επειδή περαιτέρω, το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου επιδίδεται στο φορολογούμενο μαζί με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων ή τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου προκειμένου ο υπόχρεος να λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, δίδοντάς του το δικαίωμα να εκφράσει τις απόψεις του ώστε ο έλεγχος λαμβάνοντάς τις υπόψη, να προβεί σε τυχόν διορθώσεις και να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου και τις οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν επίδοσης του από 11/5/2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της με αρ. προσωρινής πράξης επιβολή προστίμου, έλαβε υπόψη το με αρ. πρωτ. Υπόμνημα της προσφεύγουσας και προέβη στις απαραίτητες διορθώσεις, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και της αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.. Επομένως καμία πλημμέλεια δεν υφίσταται κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010

Λήψη ενός εικονικού, ως προς το πρόσωπο, φορολογικού στοιχείου (ΔΑ-TIM) αξίας 2.500,00 € άνευ ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11, 14, 18 παρ.3 έως 9 και 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9 και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : 2.500,00 X 20% = 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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 στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).