



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 140

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στον, κατά του υπ' αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τον υπ' αριθ.οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον με αριθμ.οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 1.620,00€ λόγω λήψης, ενεργώντας καλή τη πίστει, ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/1997, από την ατομική επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 8.100,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 § 3 του Κ.Φ.Α.Σ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμόεντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες ανάκτησης πρώτων υλών πολύτιμων μετάλλων», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012.

Απία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ με συνημμένη την απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ), του Ν. 4093/2013 (Κ.Φ.Α.Σ), του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2011 έως 31/12/2015. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προαναφερθείσα επιχείρηση στη χρήση 2012 εξέδωσε δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 304.140,90€. Μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα εταιρία, η οποία έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 8.100,00€ πλέον ΦΠΑ 1.863,00€.

Εν συνεχεία, συνεπεία του με αριθμ. πρωτ.εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, εκδόθηκε η με αριθμ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ. Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθμ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) άρθρου 28 του ΚΦΔ με τον αντίστοιχο προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην ελεγχόμενη επιχείρηση με αριθμό ηλεκτρονικής κοινοποίησης Η ελεγχόμενη με το υπ' αριθμ.αίτημά της ζήτησε τη χορήγηση στοιχείων της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου για την εκδότρια ατομική επιχείρηση, τα οποία έλαβε με το υπ' αριθμ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ, ενώ δεν κατέθεσε άλλο υπόμνημα σε σχέση με τις διαπιστώσεις ελέγχου.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προβαλλόμενης πράξης καθώς και της απόοικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή στο σύνολό της, να επανεξεταστεί η νομιμότητα και βασιμότητα της προβαλλόμενης πράξης

προστίμου και κάθε άλλη συναφής πράξη ή παράλειψη της Διοίκησης, να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξης και να επιστραφεί νομιμοτόκως οιοδήποτε ποσό έχει καταβάλλει η εταιρεία προς το Ελληνικό Δημόσιο, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- Η ελεγχόμενη συναλλαγή, η διενέργεια της οποίας ουδόλως αμφισβητήθηκε από τον φορολογικό έλεγχο, ήταν καθ' όλα αληθινή και πραγματική.
- Η εταιρεία, σε κάθε περίπτωση, τελούσε σε αδιαμφισβήτητη καλή πίστη κατά τη σύναψη και την υλοποίηση της συναλλαγής.
- Η φορολογική διοίκηση ουδόλως κατάφερε να αποδείξει πλήρως, όπως όφειλε, φέρουσα το βάρος απόδειξης, τη λήψη από μέρους της εταιρείας εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου είναι παράνομη, ως πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 9 του άρθρου 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων» του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), ορίζεται ότι: «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 τόσον ο εκδότης, όσον 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 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. 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 φορολογικώς 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. 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...».

Επειδή, σύμφωνα με διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ως ισχύει ορίζεται: «5. ... 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε

μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε :

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσηθηείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση αριθμό 972/2020 του Σ.τ.Ε.(Τμήμα Β), κρίθηκε ότι:

«6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Προκύπτει, ειδικότερα, ότι ο

μηχανολογικός εξοπλισμός, που προμηθεύθηκε η αναιρεσεύουσα, εισήχθη πράγματι στη χώρα, εκτελωνίσθηκε κατόπιν υποβολής των αναγκαίων προς τούτο διασαφήσεων και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της Εμπορικής Τράπεζας, οι οποίες πληρώθηκαν στις 6.1.1999 στο υποκατάστημα της ίδιας τράπεζας στο Dusseldorf σε πίστωση λογαριασμού του Κ. Κ., ο οποίος εφέρετο ως νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχειρήσεως. Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν. 2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. ...»]. Και ναι μεν η αναιρεσεύουσα, ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όφειλε, κατ' αρχήν, να έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου της και εκδότη των φορολογικών στοιχείων, πλην, όμως, ενόψει του ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν αλλοδαπή επιχείρηση και τα τιμολόγια έφεραν όλα τα εξωτερικά στοιχεία που απαιτούνται για τη νομότυπη κατάρτισή τους, περιλαμβανομένου και αριθμού φορολογικού μητρώου της εκδότριας επιχειρήσεως [γεγονός που προκύπτει εμμέσως εκ του ότι τα στοιχεία αυτά έγιναν δεκτά από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές κατά τον εκτελωνισμό των αντίστοιχων μηχανημάτων (πρβλ. ΣτΕ 2682/2008)], θα ήταν, εν προκειμένω, αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας να απαιτηθεί από την αναιρεσεύουσα να έχει προβεί – λαμβανομένων υπόψη και των μέσων και δυνατοτήτων, που είχαν στη διάθεσή τους οι φορολογούμενοι το 1998, για την αναζήτηση στοιχείων αφορώντων αλλοδαπές επιχειρήσεις – σε πρόσθετες ενέργειες για την εξακρίβωση του «φορολογικώς υπαρκτού» της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχειρήσεως, όπως στην αναζήτηση της εγγραφής της στα φορολογικά μητρώα της Γερμανίας ή στο τοπικό εμποροβιομηχανικό επιμελητήριο ή της καταχωρήσεως της συγκεκριμένης συναλλαγής στο σύστημα VIES, πληροφορίες τις οποίες, άλλωστε, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, φαίνεται ότι και η ίδια η φορολογική αρχή άντλησε κατόπιν συνεννοήσεώς της με πρεσβείες της Ελλάδας στο εξωτερικό και με τις γερμανικές φορολογικές αρχές. Περαιτέρω, υπέρ της απόψεως περί συνδρομής εν προκειμένω του στοιχείου της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας συνηγορεί και το γεγονός ότι στη δηλωθείσα έδρα της εκδότριας των τιμολογίων επιχειρήσεως λειτουργούσε η ατομική επιχείρηση της συζύγου του φερόμενου ως νομίμου εκπροσώπου της, γεγονός που ευλόγως μπορούσε να δημιουργήσει στην αναιρεσεύουσα την πεποίθηση ότι στην ίδια διεύθυνση λειτουργούσε νομίμως και η αντισυμβαλλόμενη της επιχείρηση. Εξάλλου, δεν αρκεί για να στηρίξει την κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας το γεγονός ότι τα μηχανήματα, για τα οποία

εκδόθηκαν τα εικονικά τιμολόγια, ήταν μεταχειρισμένα και όχι καινούργια, όπως ανακριβώς ανεγράφη επ' αυτών, διότι το γεγονός αυτό μπορούσε να αποτελέσει μόνον λόγο ανακλήσεως της σχετικής πράξης υπαγωγής της συγκεκριμένης προμήθειας στις διατάξεις της επενδυτικής νομοθεσίας, λόγω μη τηρήσεως των όρων της αρχικής εγκριτικής αποφάσεως, πράγμα, άλλωστε, που συνέβη. Συνεπώς, η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας ως προς τον εκδότη των αφορώντων την συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων και ότι, ως εκ τούτου, η αναιρεσεύουσα υπέπεσε στην αποδοθείσα σ' αυτήν παράβαση της λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων, δεν είναι νόμιμη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει η κρινόμενη αίτηση να γίνει δεκτή και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση να εξαφανισθεί, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών λόγων αναίρεσεως. Περαιτέρω, δεδομένου ότι η υπόθεση δεν χρήζει διευκρινίσεως ως προς το πραγματικό, το Δικαστήριο την κρατεί, δικάζει την έφεση της αναιρεσεύουσας, δέχεται αυτήν για τον ίδιο ως άνω λόγο, εξαφανίζει την πρωτόδικη απόφαση, δέχεται την προσφυγή της αναιρεσεύουσας για τον ίδιο λόγο και ακυρώνει την υπ' αριθμ. 63/6.3.2003 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς περί επιβολής εις βάρος της αναιρεσεύουσας προστίμου ύψους 706.358 ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ η απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ), του Ν. 4093/2013 (Κ.Φ.Α.Σ), του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, και για τους λόγους που παρατίθενται αναλυτικά σε αυτή κρίθηκε ότι ο, είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2012 ο ως άνω ελεγχόμενος εξέδωσε δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 304.140,90€, εκ των οποίων ένα (1) φορολογικό στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.100,00€ πλέον ΦΠΑ 1.863,00€, έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, εκδόθηκε η με αριθμ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ζητήθηκαν και προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα τα κάτωθι στοιχεία:

- Ακριβές αντίγραφο του με αρ.Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου που έλαβε από την ατομική επιχείρηση, καθαρής αξίας 8.100,00€ πλέον ΦΠΑ 1.863,00€.
- Φωτοαντίγραφο της με αριθμότραπεζικής επιταγής που εξέδωσε σε διαταγή της ατομικής επιχείρησης, αξίας 9.963,00€ από εταιρικό λογαριασμό που τηρούσε στηνμε IBAN GR.....
- Φωτοαντίγραφο της με αριθμόαπόδειξη πληρωμής που εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση, αξίας 9.963,00€.
- Φωτοαντίγραφο του λογαριασμούαπό το αναλυτικό καθολικό χρήσης 2012 από την προμηθευτριά της ατομική επιχείρηση
- Ακριβές φωτοαντίγραφο της με αριθμότης συνταχθείσας από τη Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ έκθεσης κατάσχεσης όλων των ανωτέρω λογιστικών αρχείων-βιβλίων-στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, 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, 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 αντισυμβαλλόμενού του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου

είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών για την προσφεύγουσα (λήπτρια επιχείρηση), όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης μερικού (επιτόπιου) ελέγχου ορθής τήρησης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ, κρίθηκε (ως σελ. 31-32 της έκθεσης ελέγχου) ως προς το επίμαχο τιμολόγιο ότι: « [...] Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα, ο έλεγχος θεωρεί το ακόλουθο τιμολόγιο [...] που έλαβε και καταχώρησε η ελεγχόμενη νομική οντότητα [...], εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενεργώντας το λήπτης καλή τη πίστει (ΠΟΛ 1097/04-07-2016)...».

Επειδή, η φορολογική αρχή έκρινε για την επίμαχη συναλλαγή την καλοπιστία του λήπτη (της προσφεύγουσας εταιρείας).

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας

και ο λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης αν αποδείξει καλοπιστία (ΣΤΕ 972/2020).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με τον με αριθ.οριστικό προσδιορισμό προστίμου επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ΚΒΣ άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, για τη λήψη του επίμαχου εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη στη χρήση 2012, πλην όμως, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την λήψη αυτού ενεργούσε ως καλόπιστη, απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣΤΕ 972/2020) και ως εκ τούτου το καταλογισθέν πρόστιμο πρέπει να διαγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την **ακύρωση** του υπ' αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 (Αριθ. Πράξης)

- **Ποσό καταλογισμού:**

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.