



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: 3537

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 Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) 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 ΚΒΣ(Π.Δ.186/92) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΑΛΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού **4.302,47 ευρώ (40%Χ10.756,18).**

Η παράβαση αφορά την λήψη δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων (αγορά αγαθών > 880,00) τα οποία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολο τους, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,12 παρ 9,10 και 11,18 παρ2 και 9 και 11 παρ5 περίπτωση β' του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.παρ.1,2,3,4 και 10 περίπτωση β , σε συνδυασμό με τα άρθρα 9 παραγρ.1 και 6 και 19 παραγρ.4 του ν.2523/97 και του άρθρου 7 παρ.3 εδάφιο β' του ν.4337/17-10-2015.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 21/11/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/1992) για την χρήση 2007.

Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμό /16 εισαγγελικής παραγγελίας διαπιστώθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ότι η επιχείρηση με την επωνυμία 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 πραγματοποιήσει με την επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ ήταν πραγματική.
- Της έχει ήδη επιβληθεί το ίδιο ποσό προστίμου με την υπ'αριθμ. /2016 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου (δύο διοικητικές κυρώσεις για την ίδια αιτία)

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 απέδωσε την λήψη και του δεύτερου εικονικού στοιχείου στηριζόμενη και μόνο στην συγκεντρωτική κατάσταση που είχε υποβάλει ο εκδότης των τιμολογίων(ΣΤΕ2442/2013 & 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 όπως αναφέραμε και παραπάνω, και συγκεκριμένα όσον αφορά το μη καταχωρηθέν τιμολόγιο συνολικής αξίας 6.300,00€ (Καθαρή αξία 5.294,00€ + ΦΠΑ 1.005,86€)

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΕ ΑΡ./2016 ΠΡΑΞΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

..... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,».

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η υπ' αριθμ/2016 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και κατά συνέπεια δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής δύο διοικητικών κυρώσεων για την ίδια αιτία κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου 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 ΚΒΣ(Π.Δ.186/92), 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 ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ποσού: 2.117,60 € (5.294,00€x40%).

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης 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 .