



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24.5.18
Αριθμός απόφασης: 2585

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, κατά της με αριθμό/29.12.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 1996 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και την από 29.12.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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 υπ' αριθ./29.12.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 1996, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ύψους 73.608,11 €. Αναλυτικότερα επιβλήθηκε:

1. Πρόστιμο ύψους 1.007,17 € (= 4.028,68 € X 25%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω μη έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΔΑ), για συναλλαγή καθαρής αξίας ύψους 4.028,68 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 του Π.Δ. 186/1992,

2. Πρόστιμο ύψους 41.140,92 € (= 102.852,29 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 57 πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 102.852,29 €, από την επιχείρηση (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18 του Π.Δ. 186/1992,

3. Πρόστιμο ύψους 31.460,02 € (= 78.650,04 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 5 πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΠΥ), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 78.650,04 €, από την επιχείρηση (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18 του Π.Δ. 186/1992.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 29.12.17 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας, κατόπιν της υπ' αριθμ./2016 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την εν λόγω απόφαση ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./10-11-2005 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΗ' Αθηνών και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της επίδοσης Κλήσης Προς Ακρόαση σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και ο ουσιώδης τύπος της κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων που είχαν παραληφθεί με απόδειξη παραλαβής. Η υπ' αριθμ./10-11-2005 πράξη προστίμου αφορούσε τις ανωτέρω παραβάσεις. Τα υπό κρίση ληφθέντα εικονικά και πλαστά τιμολόγια προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο της ΔΟΥ ΙΗ οικειοθελώς, προκειμένου να ολοκληρώσει τον έλεγχο της. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η υπ' αριθμ./1996 απόδειξη παραλαβής εκ μέρους της ΥΠΕΔΑ αφορά την κατάσχεση φορολογικών στοιχείων της εταιρείας, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα θεραπείας νομικής πλημμέλειας ως προς την έκθεση κατάσχεσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη σαφούς ειδικής και πλήρους αιτιολογίας. Δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Τα υλικά παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα και ανταποκρίνονταν στις ανάγκες των σχετικών έργων. Δεν αποδεικνύεται η κακή πίστη.

2. Δε γνώριζε ούτε ήταν δυνατόν να γνωρίζει την πλαστικότητα και την ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης.

3. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «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»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.....

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ΠΔ 186/92: «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 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 το άρθρο 7 του ν. 4337/2013: «3. 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων

(1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 29.12.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 1996 συνολικά 62 πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση (ΑΦΜ), τα οποία, σύμφωνα με την από 25.10.05 συνημμένη έκθεση ελέγχου του της Δ.Ο.Υ. ΙΗ' ΑΘΗΝΩΝ, έφεραν διάτρηση της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, στην οποία όμως δεν προκύπτει ότι είχε γίνει σχετική καταχώρηση θεώρησης στοιχείων στην εν λόγω εκδότρια εταιρεία. Συνεπώς, όλα τα εν λόγω στοιχεία είναι πλαστά. Επιπλέον, η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία είχε προβεί σε διακοπή εργασιών ήδη από τις 5.1.94, ενώ τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν την περίοδο 1.3.96-19.8.96, και ως εκ τούτου, τα εν λόγω στοιχεία εκτός από πλαστά και εικονικά καθώς εκδόθηκαν από ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα αγόρασε από την εταιρεία προϊόντα συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.028,68 € για τα οποία εκδόθηκαν σχετικά τιμολόγια-δελτία αποστολής και τα οποία παραδόθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας. Όμως, από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν εξέδωσε δελτία αποστολής προς κάποιο έργο ή πελάτη ούτε είχαν απογραφεί στην απογραφή της εταιρείας έως 31.12.96. Συνεπώς, τα εν λόγω προϊόντα πωλήθηκαν χωρίς να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

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 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 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι εν λόγω κυρώσεις (πρόστιμα), οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. ΣτΕ 1562/79). Συνεπώς ο ισχυρισμός ότι δεν εξέδιδε μηδενικές αποδείξεις στις επισκέψεις που όπως προβάλλει δεν χρέωνε, καθώς δε γνώριζε ότι είχε υποχρέωση, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

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

- **Αρ. /29.12.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.1996-31.12.1996

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015	1.007,17 € (= 4.028,68 € X 25%)
Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015	41.140,92 € (= 102.852,29 € X 40%)
Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015	31.460,02 € (= 78.650,04 € X 40%)

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.