



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15-05-2018
Αριθμός Απόφασης: 930

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, με έδρα στα, επί της οδού, κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, (διαχειριστικής περιόδου), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία έγινε γνωστό ότι η επιχείρηση, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών, έλαβε από την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**, στη χρήση ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 7.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 1.610,00, το οποίο είναι εικονικό ως προς τη συναλλαγή. Μετά την προαναφερόμενη από έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού ελέγχου, για την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής μερικού ελέγχου, για τη χρήση, διαχειριστική περίοδος, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, (διαχειριστικής περιόδου), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, (διαχειριστικής περιόδου), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 1.400,00**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από το άρθρο 7 παρ. 3. Περ. δ' του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, (διαχειριστικής περιόδου), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Η έκθεση ελέγχου επί της οποίας θεμελιώθηκε η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, η συναλλαγή που αναφέρεται στο υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο πραγματοποιήθηκε.

2. Τυχόν εικονικότητα του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου δεν αναιρεί το τεκμήριο της καλής πίστης της προσφεύγουσας ως λήπτριας του φορολογικού αυτού στοιχείου.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την

επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 9 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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».....

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η σχετική από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της **Δ.Ο.Υ.**, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνει πλήρως και αποδεικνύει την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του υπό εξέταση φορολογικού

στοιχείου. Συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο, και ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης.

Σχετικά με το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., που αφορά την εκδότρια επιχείρηση του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου με **Α.Φ.Μ.**, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της **Δ.Ο.Υ.**, αποδεικνύεται με τρόπο αρκούντως σαφή και τεκμηριωμένο ότι η εκδότρια επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**, δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. Περαιτέρω η συνδρομή καλής πίστης ή όχι δεν ασκεί καμία επιρροή στην επιβολή του προστίμου του Κ.Β.Σ., το οποίο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 3 του Ν.4337/2015. Σημειώνεται δε, ότι η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, (διαχειριστικής περιόδου), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, (διαχειριστικής περιόδου), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 / (7.000,00 X 20%)	1.400,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.400,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.