



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 03/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1202

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
 - γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».
 - ε. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - στ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από .../.../... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ.-...-... Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.140,00€ για το φορολογικό έτος 2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ.-...-... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.140,00€ για το φορολογικό έτος 2011, της οποίας ζητά την ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης .../.../... Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../.../... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

Με την αριθμό/.....-..... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.140,00€** για το φορολογικό έτος 2011,
σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν. 4337/2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., μετά από την υπ' αριθμ./-/-/-... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ.. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμού πρωτοκόλλου/.../-/-/-..... διαβιβαστικού εγγράφου της Δ.Ο.Υ. με συνημμένη την Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992, η οποία αφορά την εταιρεία με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών Η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία σε διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες αναφέρονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προχώρησε σε σύνταξη του υπ' αριθμ./-/-/-..... σημειώματος διαπιστώσεων και του υπ' αριθμ./..... προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμ./-/-/-..... υπόμνημα, οι λόγοι του οποίου δεν έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά τη διαγραφή της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι ο δόλος του προκύπτει και ότι αν ήξερε ότι τα εν λόγω στοιχεία είναι εικονικά δεν θα τα καταχωρούσε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία του. Επίσης, αναφέρει ότι πρακτικώς δεν είναι εφικτό ο λήπτης του στοιχείου να επιβεβαιώνει τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, με αποτέλεσμα να έχει πέσει και ο ίδιος θύμα συναλλαγής.

«4. 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 νομικό 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, σύμφωνα με την παρ. 2 και 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται:

«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.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.....

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 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή επίσης 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 πραγματοποίησής 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, εν προκειμένω, στην με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ:, αναφέρεται ότι η εν λόγω ατομική επιχείρηση:

- Δεν υπέβαλλε μέχρι τη διενέργεια του ελέγχου δήλωση διακοπής εργασιών ή δήλωση μεταβολών για αλλαγή ή μεταφορά έδρας.
- Δεν υπέβαλε προσωρινές ή οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ..
- Δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ από τη χρήση 2000 και εντεύθεν, καθώς και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από το 4^ο δίμηνο του 2000 και εντεύθεν.
- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2000 και εντεύθεν.
- Δεν έχει υποβάλλει Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών – Προμηθευτών από την χρήση 2000 και εντεύθεν.
- Η ατομική επιχείρηση δε διαθέτει επαγγελματικό, ούτε ιδιωτικής χρήσης, αυτοκίνητο.
- Το ακίνητο που εμφανίζει η εν λόγω επιχείρηση ως έδρα της έμεινε μισθωμένο μόνο για περίπου τρεις μήνες.
- Η επιχείρηση αποχώρησε από το ακίνητο που είχε δηλώσει ως αποθήκη το του μετά από αγωγή εξώσεως.
- Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ./...-...-.... έγγραφο του υποκαταστήματος ΙΚΑ η εν λόγω επιχείρηση δεν βρέθηκε απογεγραμμένη.
- Τα φωτοαντίγραφα των θεωρηθέντων φορολογικών στοιχείων, που αφορούν τις

συναλλασσόμενες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και την επιχείρηση του προσφεύγοντος, φέρουν διαφορετική αρίθμηση και διαφορετικό ίχνος από αυτά που έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το του

Επειδή, τον έλεγχο των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών Προμηθευτών από δηλώσεις τρίτων σχετικά με τις χρήσεις 2011 – 2013, η ατομική επιχείρηση έχει δηλωθεί ως προμηθευτής σε διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2011.

Επειδή, στο κεφάλαιο «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία προέκυψε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε τα παραστατικά στοιχεία των συγκεκριμένων συναλλαγών στο βιβλίο εσόδων – εξόδων και στις δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος. Ακόμα, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο έγγραφα που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξόφλησης. Ο προσφεύγων δήλωσε στον έλεγχο ότι η εξόφληση έγινε με μετρητά. Επίσης, Η μεταφορά των περιγραφέντων αγαθών πραγματοποιήθηκε με μέσα του προσφεύγοντος χωρίς όμως να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος στα εν λόγω Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι η αποδοχή φορολογικών στοιχείων από εικονικές επιχειρήσεις, γίνεται προκειμένου η λήπτρια επιχείρηση να διογκώσει τις δαπάνες και να μειώσει το αποδοτέο Φ.Π.Α.. Ουσιαστικός λόγος χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η μη καταβολή τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων.

Επειδή, τόσο κατά το στάδιο του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύει με ποιον συναλλάχθηκε δεδομένου ότι ο εκδότης των στοιχείων είναι ανύπαρκτη επιχείρηση. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ύπαρξης δόλου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται:

«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)

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.

.....»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., της οποίας αναπόσπαστο κομμάτι αποτελεί η με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... της Δ.Ο.Υ., και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011:

- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν. 4337/2015: $5.350,00\text{€} \times 40\% = 2.140,00\text{€}$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.