



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/01/2017

Αριθμός απόφασης: 551

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα
Τηλ. : 213 1604 574
FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 21/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαΟΕ, ΑΦΜ, με έδρα στον, οδός κατά του υπ' αριθ./2016

Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ' αριθ./2016 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΟΕ, 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:

Με τον υπ' αρ./2016 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 2.600,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση β του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 12, 18§2&9, 30§4γ&7 και 36§1 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 του Ν. 4174/2013.

Η παράβαση αφορά αποδοχή – λήψη και καταχώρηση από μέρους της προσφεύγουσας ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.-Δ.Α.) καθαρής αξίας 6.500,00 € πλέον ΦΠΑ 1.170,00 € εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της η οποία επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση β του Ν. 4337/2015 .

Στη προσφεύγουσα διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά έλεγχος περί εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 διότι με το με αρ. πρωτ./2013 διαβιβαστικό έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής γνωστοποιήθηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. ότι η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ εξέδιδε μεγάλης αξίας εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2004 έως 2009 και 2011 προς διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων βρίσκεται και η προσφεύγουσα.

Συνέπεια τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του προσβαλλόμενων προσδιορισμό προστίμου .

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω οριστικού προσδιορισμού προστίμου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το επίμαχο τιμολόγιο δεν είναι εικονικό αλλά ανταποκρίνεται πλήρως στη συναλλαγή την οποία περιγράφει.
- Η προσφεύγουσα κατά το κρίσιμο χρόνο της συναλλαγής τελούσε σε καλή πίστη, έχοντας κάνει ένα στοιχειώδη έλεγχο όσον αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία σχετικά με την υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ , προς τούτου και δεν σύγκρινε τον αριθμό πινακίδας του φορτηγού που μετέφερε το εμπόρευμα στις εγκαταστάσεις της με αυτό που αναγραφόταν στο δελτίο αποστολής, το τι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στη συνέχεια δεν απομειώνει τη καλή της πίστη.
- Η προσφεύγουσα είναι ομόρρυθμη εταιρεία της οποίας οι εταίροι είναι υπαρκτά φυσικά πρόσωπα που ευθύνονται με τη προσωπική τους περιουσία και δεν πρέπει να αντιμετωπιστούν ως απατεώνες.
- Σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1071/31-03-2015 ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα του.

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 4 του άρθρου 19 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...»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «*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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «*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 όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, η εκδότρια επιχείρηση «.....» :

- δεν είχε θεωρήσει ποτέ και δεν τηρούσε φορολογικά βιβλία
- οι χώροι που εμφάνιζε ως έδρα και λοιπές εγκαταστάσεις παραμένουν κλειστοί και κενοί
- ουδέποτε προσκόμισε βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο
- δεν είχε στη κατοχή της μεταφορικά μέσα
- δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό
- ο υπογράφων τη φορολογική της δήλωση λογιστής της είναι ανύπαρκτο πρόσωπο
- ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα και πρώτες ύλες
- ο μοναδικός της εταίρος ποτέ δεν ανταποκρίθηκε στις αλληπάλληλες προσκλήσεις του ελέγχου και ποτέ δεν προσήλθε.

Εξάλλου σύμφωνα με την ίδια έκθεση, η προσφεύγουσα η οποία είχε καταχωρήσει το επίμαχο ΤΠ-ΔΑ 3.250 κιλών ορείχαλκου στα τηρούμενα βιβλία της, το είχε συμπεριλάβει στις δηλώσεις ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992, το εξόφλησε με μετρητά, ως μέσο μεταφοράς του ορείχαλκου αναφέρεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο ένα φορτηγό που ανήκει σε φορολογούμενο ο οποίος δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 ότι ουδέποτε πραγματοποίησε την εν λόγω μεταφορά.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ, : «*αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.*» Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικής παράδοσης εμπορευμάτων από φορτηγό παρουσία εκπροσώπου της προμηθεύτριας εταιρίας κατά το κρινόμενο διαχειριστικό έτος 2004 δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι όπως απεδείχθη η εταιρία «.....» κατά το χρονικό αυτό διάστημα παρέμενε κλειστή χωρίς να εμφανίζει εμπορική δραστηριότητα και χωρίς να διαθέτει ιδιότητα μεταφορικά μέσα, το δε αναφερόμενο φορτηγό ανήκει σε επιχείρηση τρίτου προσώπου, ο οποίος δηλώνει ότι ουδέποτε μετέφερε εμπορεύματα της ως άνω εταιρείας ή άλλης εταιρείας στη προσφεύγουσα.

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).» Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών ΤΠ-ΔΑ με την επωνυμία «.....» είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τη καλή πίστη που επικαλείται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 :
«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.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι ομόρρυθμη εταιρεία της οποίας οι εταίροι είναι υπαρκτά φυσικά πρόσωπα που ευθύνονται με τη προσωπική τους περιουσία και δεν πρέπει να αντιμετωπιστούν ως απατεώνες, προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς η παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν άπτεται σε καμία περίπτωση της μορφής της επιχείρησης κι εφόσον διαπιστωθεί επιβάλλονται τα ανάλογα πρόστιμα, όπως ισχύουν με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση, δεσμευόμενη από την αρχή της νομιμότητας, υποχρεούται στην εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

Επειδή η ΠΟΛ 1071/31-03-2015 που επικαλείται η προσφεύγουσα, προκειμένου ως καλόπιστη λήπτρια εικονικού τιμολογίου να δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της, αφορά λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ωστόσο στη προκειμένη περίπτωση πρόκειται για λήψη και καταχώρηση από μέρους της προσφεύγουσας εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της και προς τούτο ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, από τη φορολογική αρχή, όπως

καταγράφεται στην από 06/09/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ΄ αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη στο σύνολό της με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ΟΕ, ΑΦΜ και την επικύρωση:

του υπ' αριθ./2016 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά.

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

Συνολικό ποσό : 2.600,00 €

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεο.

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).