



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 19/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4661

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα
Τηλ. : 213 1604553
FAX : 213 1604567

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. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 21/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Μαγούλας Αττικής, οδός κατά της υπ' αριθμ. /18-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./18-05-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/05/2018 οικεία έκθεση ελέγχου –επανάληψη διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/192 (ΚΒΣ).
6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018/22-10-2018 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ύστερα από την με αριθμό/11-01-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/192 (ΚΒΣ), **κατ' επανάληψη διαδικασίας**, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012.

Κατόπιν της με αριθμό/..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμό Γ...../...../1-7-12 παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, διενεργήθηκε αρχικά έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), από τον οποίο διαπιστώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος η παρακάτω παράβαση για τη διαχειριστική περίοδο 2012: Μία παράβαση ως υποκρυπτόμενος στην έκδοση ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 210.000,00 € πλέον 48.300,00 € Φ.Π.Α.

Με βάση την ως άνω διαπιστωθείσα παράβαση εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος η με αριθμό...../7-5-15 ΑΕΠ ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η οποία του επιδόθηκε στις 8/5/2015.

Κατά της ως άνω απόφασης επιβολής προστίμου, ασκήθηκε παραδεκτά, κατ' άρθρο 63 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013), η με αριθμό πρωτοκόλλου...../08-06-2015 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απερρίφθη σιωπηρά, μετά την άπρακτη πάροδο διαστήματος 120 ημερών, εντός του οποίου θα έπρεπε να έχει κριθεί .Κατά της σιωπηρής απόρριψης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων προσέφυγε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Με την με αριθμό/2017 απόφαση του 1ου Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./7.05.2015 αρχικά επιβληθείσα σε βάρος του απόφαση επιβολής προστίμου για έκδοση εικονικού τιμολογίου ως νομικώς πλημμελής, ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας διενήργησε επανάληψη διαδικασίας.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προέβη σε επαναληπτική διαδικασία ελέγχου στον προσφεύγοντα, με βάση την με αριθμό/11-01-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμό:/2017 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας (Τμήμα 1^ο Τριμελές), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμό/07-05-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 2012, που είχε εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Ο λόγος ακύρωσης της ως άνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 2012 σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας, ήταν ότι

η φορολογική αρχή δεν κάλεσε σε κλήση σε ακρόαση και δεν προέβη στην σύνταξη αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, αλλά εξέδωσε απ' ευθείας την σχετική ΑΕΠ ΚΒΣ, συγκοινοποιώντας την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ.

Προς τούτο συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 17/05/2018 έκθεση ελέγχου – επανάληψη διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/192 (ΚΒΣ), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ενέργησε ως υποκρυπτόμενος στην έκδοση ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 210.000,00 € πλέον ΦΠΑ 48.300,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), που επισύρει τις από το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 προβλεπόμενες κυρώσεις και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./18-05-2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018/22-10-2018 Υπόμνημα, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Λανθασμένη νομική βάση της επιβληθείσας παράβασης - έλλειψη αιτιολογίας - άρνηση της αποδιδόμενης παράβασης - αμετάκλητη αθώωση του από το ποινικό δικαστήριο και δέσμευση της διοίκησης και των δικαστηρίων βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2717/1999.

- για δεύτερη φορά ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας είναι πλημμελής και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου, εσφαλμένη, αβάσιμη, αναπόδεικτη και ως εκ τούτου ακυρωτέα.

- υπάρχουν ποινικές αποφάσεις από τις οποίες αποδείχθηκε και κρίθηκε αμετάκλητα με δύναμη δεδικασμένου ότι ουδεμία εγκληματική οργάνωση συνεστήθη, ουδείς εξαπατήθηκε και ο προσφεύγων αθωώθηκε τόσο του αδικήματος της πρόκλησης σε τέλεση του αδικήματος της αποδοχής από τον του δήθεν εικονικού τιμολογίου με αριθμό/16-5-2012 (υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Ε' Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων, σελ 60), όσο και του αδικήματος της άμεσης συνέργειας σε έκδοση του ίδιου εικονικού τιμολογίου, (υπ' αριθμ./2018 απόφαση του Γ Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Αθηνών).

- στο φορολογικό στοιχείο που χαρακτηρίστηκε ως εικονικό από τον έλεγχο, δεν υπάρχει ούτε η σφραγίδα ούτε η υπογραφή του.

- από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει οιαδήποτε συμμετοχή ή ανάμειξη του στην ατομική επιχείρηση του κ.

- και ο παθών, στην από 26.02.2012 πρώτη του κατάθεση ενώπιον της Υποδιεύθυνσης Ασφαλείας Ρόδου ζητά όπως ασκηθεί ποινική δίωξη κατά του κ.και όχι εναντίον του προσφεύγοντος.

- το επίμαχο Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής δεν είναι εικονικό αλλά πραγματικό καθότι αφορά πραγματική συναλλαγή και όχι εικονική, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την παραγγελία της ατομικής επιχείρησης του προς την Γερμανική εταιρία, αλλά και η επιβεβαίωση της Εντολής από πλευράς της εταιρίας

-Σύμφωνα με την με αριθμό/10.05.2016 ένορκη βεβαίωση του τουενώπιον της συμβολαιογράφου Αθηνών, ο ίδιος βεβαιώνει ενόρκως ότι η επιχείρηση ήταν δική του και σε καμία περίπτωση δεν υπήρξε ο προσφεύγων πραγματικός υποκρυπτόμενος, ενώ περαιτέρω αναφέρει σε αυτή ότι τα όσα αρχικά είχε καταθέσει δεν ανταποκρίνονται στην αλήθεια αλλά προέβη σε ενέργειες και καταθέσεις σε βάρος του κατόπιν συμβουλών τρίτων προσώπων που τον διαβεβαίωσαν ότι μόνο με αυτό τον τρόπο θα ξεμπλέξει. Δηλώνει δε ξεκάθαρα ότι έχει ήδη καταθέσει στην ανακρίτρια ότι κανείς άλλος εκτός από αυτόν δεν έχει οποιασδήποτε σχέση με την εταιρεία του και βεβαίως καμία φορολογική σχέση, ενώ τονίζει ξεκάθαρα ότι και το επίμαχο τιμολόγιο με αριθμό/16.05.2012 προς τον..... δεν ήταν εικονικό και αφορούσε την παραγγελία προς την εταιρεία

- η φορολογική αρχή δεν διεξήγε κανένα έλεγχο βιβλίων και στοιχείων στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, ώστε να διαγνώσει την εικονικότητα του τιμολογίου αλλά βασίστηκε σε διαπιστώσεις που έγιναν από τις αστυνομικές αρχές, οι οποίες διαπιστώσεις έχουν βασιστεί αποκλειστικά και μόνο σε μαρτυρικές καταθέσεις εμπλεκομένων προσώπων, οι οποίες ελέγχονται ως προς την αξιοπιστία τους.

- η διατήρηση σε βάρος του οποιοδήποτε προστίμου στηριζόμενου στην αποδιδόμενη παράβαση της έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως υποκρυπτόμενου εκδότη, θα συνιστά κατάφωρη παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας και της αρχής ne bis in idem.

- Αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης φορολογικής διάταξης. κατάργηση της επιβολής προστίμου ΚΒΣ για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων - μη νόμιμη η επιβολή προστίμου του ΚΒΣ κατ' επανάληψη διαδικασίας με εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 καθώς εφαρμόζονται μεταβατικές διατάξεις για υπόθεση για την οποία είχε εκδοθεί οριστική πράξη επιβολής προστίμου (υπ' αριθ...../7-5-15 ΑΕΠ ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας) κατά την κατάθεση του νόμου 4337/2015.

-οι διατάξεις του Ν. 4337/2015 δεν εφαρμόζονται για επιβολή προστίμων ΚΒΣ μετά από έλεγχο που διενεργείται κατ' επανάληψη διαδικασίας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την Δ.ΕφΑΘ/2017 8^ο Τριμελές.

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§1 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 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 φορολογικώς 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.

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, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015:

«Άρθρο 66

Εγκλήματα φοροδιαφυγής

.....
5. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 40 του ν. 3220/2004: «3.Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη

συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1091/29.4.2013, με θέμα την κοινοποίηση της αρ. 525/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β', γ' και στ' 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)

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 επιβάλλονται τα πρόστιμα που ορίζονται στο άρθρο 7 παρ. 3 του ανωτέρω Ν. 4337/2015 για τις παραβάσεις των διατάξεων Κ.Β.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του νόμου 4337/2015 δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επομένως ορθά επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο στον προσφεύγοντα για τη χρήση 2012.

Περαιτέρω όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη ισχύος της ευμενέστερης ρύθμισης του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β του Ν. 4337/2015 που αναφέρει ότι: «4. α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται, β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται.» πρέπει να σημειωθεί ότι η κατάργηση των ανωτέρω διατάξεων δεν σημαίνει σε καμία περίπτωση ότι ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται για τις εν λόγω παραβάσεις που τελούνται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 4337/2015 και μετά, δηλαδή η βούληση του νομοθέτη δεν ήταν η νομιμοποίηση εν προκειμένω της παράβασης της

έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και η μη επιβολή κυρώσεων σε όσους διαπράττουν τέτοιου είδους παραβάσεις, αλλά η εφαρμογή επιεικέστερων κυρώσεων μετά την διαπίστωση ότι οι προϋπάρχουσες διατάξεις ήταν δυσανάλογα επαχθείς.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις των ανωτέρω νόμων, ορθώς εκδόθηκε η ανωτέρω πράξη και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης απορρίπτεται.

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./..... εντολής του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. Αττικής, η οποία εκδόθηκε συνέπεια της υπ'αριθμ. Γ......./...../01-07-2012 παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, πραγματοποιήθηκε έρευνα σε όσους εμπλέκονται στην έκδοση του υπ' αριθμ..../16-05-2012 υπό κρίση τιμολογίου εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ). Παραλήπτης αυτού του φορολογικού στοιχείου εμφανίζεται η επιχείρηση-..... (εμπόριο ειδών κινητής τηλεφωνίας) με ΑΦΜ

Επειδή σύμφωνα με την από 17/05/2018 έκθεση ελέγχου –επανάληψη διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/192 (ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και την από 22/04/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, στις 22/02/2012 πραγματοποιήθηκε από την επιχείρηση (εκδότης του υπό κρίση τιμολογίου) πώληση εκατόν εξήντα μίας (161) τηλεφωνικών συσκευών (κινητών) προς την επιχείρηση-..... με έδρα στη Ρόδο. Για την εν λόγω συναλλαγή εκδόθηκε εκ μέρους της πωλήτριας επιχείρησης το υπ' αριθμ./21-02-2012 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο αξίας 77.328,97 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 17.785,66 ευρώ, συνολικής αξίας 95.114,63 ευρώ. Για την εξόφληση του φορολογικού στοιχείου εκδόθηκαν δέκα επιταγές της (9 X 10.000,00 ευρώ και 1 X 5.114,63 ευρώ). Εκ των υστέρων αποδείχθηκε ότι οι συγκεκριμένες τηλεφωνικές συσκευές ήταν απομιμήσεις και όχι γνήσιες και ο αγοραστής αυτών απαίτησε την επιστροφή του καταβληθέντος τιμήματος ή την αντικατάστασή τους με γνήσια προϊόντα. Ενεργώντας ως αφανής εταίρος της πωλήτριας επιχείρησης, ο προσφεύγων αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς του αγοραστή, πρότεινε τόσο σε τηλεφωνική όσο και σε διά ζώσης επικοινωνία, την αποζημίωση του μέσω ενός εικονικού τιμολογίου για προσχηματική συναλλαγή συνολικής αξίας 258.000,00 ευρώ στο οποίο συμπεριλαμβάνονταν ποσό 48.300,00 ευρώ Φ.Π.Α. Με τον τρόπο αυτό, η εταιρεία-..... θα εισέπραττε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και η διαδικασία θα επαναλαμβάνονταν έως την πλήρη αποζημίωση της. Για να νομιμοποιηθεί η εικονική αυτή συναλλαγή, ο προσφεύγων πρότεινε το ποσό της υποτιθέμενης συναλλαγής να καταβληθεί με τραπεζική επιταγή ημέρας της εταιρείας-..... (σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία συναλλαγές άνω των 1.500,00 ευρώ καταβάλλονται με τραπεζική επιταγή ή πιστωτική κάρτα), το οποίο θα επέστρεφε ολόκληρο, αφού ο θα εισέπραττε την επιταγή, προκειμένου στη συνέχεια να εισπραχθεί η επιστροφή Φ.Π.Α. Ο διαχειριστής της εταιρείας-....., προσποιήθηκε ότι συνηγορεί στην διαδικασία έκδοσης του εικονικού τιμολογίου ενώ παράλληλα προέβη σε σχετική καταγγελία στο Τ.Α. Ν. Ψυχικού.

Οι αστυνομικοί επενέβησαν σε καθορισμένη συνάντηση μεταξύ του ατόμου που είχε παραλάβει τα εμπορεύματα για λογαριασμό της εταιρείας-..... και των

(εκδότης τιμολογίου), (προσφεύγων) και(σύντροφος προσφεύγοντα) και τους προσήγαγαν στην Ασφάλεια. Σε σωματική έρευνα που έγινε στον βρέθηκε και κατασχέθηκε το στέλεχος του συγκεκριμένου υπ' αριθμ...../16-05-2012 υπό κρίση τιμολογίου. Το πρωτότυπο παραδόθηκε, μαζί με φωτοαντίγραφο επιταγής την οποία κατά τη προσχηματική συμφωνία θα τους ενεχυρίαζε, από τον απεσταλμένο του παθόντα, .Επιπλέον, σε έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην κοινή οικία των και βρέθηκαν σε χρηματοκιβώτιο επτά (7) σφραγίδες διαφόρων εταιρειών μεταξύ των οποίων και της επιχείρησης, παραστατικά αναλήψεων από τράπεζες συνολικού ποσού 2.800.000,00 ευρώ που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, χρηματικό ποσό 15.400,00 ευρώ, σημειωματάριο με ιδόχειρες σημειώσεις της για συναλλαγές ποσού 2.611.885,00 ευρώ. Επίσης από έρευνα στο αρχείο της Ασφάλειας προέκυψε πως οι και τυγχάνουν παλιοί γνώριμοι και έχουν καταχωρηθεί το 2004 για υπόθεση εκβιασμού από κοινού, ενώ η έχει κατηγορηθεί για απάτη με πιστωτικές κάρτες και για πλαστογραφία.

Επειδή σύμφωνα στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται::

«-η παράβαση σε βάρος του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε με βάση τα στοιχεία της δικογραφίας της Υποδιεύθυνσης Ασφαλείας Β/Α Αττικής και όχι βάσει μόνο των όσων ο κ. δήλωσε.

- Το γεγονός ότι ο κ. ζητά να ασκηθεί ποινική δίωξη κατά του και όχι εναντίον του προσφεύγοντος και επομένως αυτός δεν έχει καμία εμπλοκή, είναι ορθός με την έννοια ότι ζητά την ποινική δίωξη του αναγραφόμενου στο επίμαχο τιμολόγιο εκδότη.

- Πράγματι ιδιοκτήτης της εκδότριας του συγκεκριμένου τιμολογίου εταιρείας είναι ο, αφού πρόκειται για ατομική επιχείρηση, σε βάρος της οποίας καταλογίστηκε αντίστοιχη παράβαση.

- Ο ισχυρισμός του ότι πληροφορήθηκε την ύπαρξη του εν λόγω τιμολογίου μετέπειτα από τη σχετική δικογραφία και ουδεμία συμφωνία έκανε με τους αντισυμβαλλόμενους (..... &) δεν ευσταθεί αφού ο ίδιος πρότεινε στον..... την έκδοση του και παράδοση του σ' αυτόν.

- Τέλος ο ισχυρισμός του ότι το συγκεκριμένο τιμολόγιο δεν είναι εικονικό επίσης δεν ευσταθεί αφού ο ίδιος πρότεινε στον την έκδοση του για δήθεν εμπορική συναλλαγή μεταξύ τους, προκειμένου αυτός να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.ΠΑ ούτως ώστε να καλύψει το ποσό που κατέβαλλε αυτός για τις παραπονημένες τηλεφωνικές συσκευές....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 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 ο προσφεύγων προς επιβεβαίωση του πραγματικού της συναλλαγής επικαλείται ότι ο(εκδότης τιμολογίου) είχε ήδη παραγγείλει τα προϊόντα της υποτιθέμενης συναλλαγής από την εταιρεία Ωστόσο τα έγγραφα που καταθέτει αποτελούν απλά μια επιβεβαίωση παραγγελίας χωρίς αυτό να σημαίνει ότι η συναλλαγή αυτή θα εκτελούνταν.

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 τροποποιήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2717/1999, ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης»

Επειδή στην από 22/04/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 17/05/2018 έκθεσης ελέγχου –επανάληψης διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/192 (ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας αναφέρεται ότι: «Στις από 07-06-2013 έγγραφες εξηγήσεις του αναφέρονται επιγραμματικά: Γνώρισα τον κ. το έτος 2006, ο οποίος μαζί με την κ. διατηρούσαν επιχείρηση με ηλεκτρικές συσκευές και ο ίδιος εργαζόταν ως απλός υπάλληλος. Το 2011 ο του ανακοίνωσε ότι θα κλείσει η εταιρεία και θα χάσουμε τη δουλειά μας, εκτός και αν εγώ αναλάβω εικονικά την επιχείρηση στο όνομα μου, πρόταση που έγινε από κοινού με την κ. Δηλαδή μου ζήτησαν να την αναλάβω ως «αχυράνθρωπος» και «μπροστινός». Από φόβο μη χάσω την εργασία μου δέχτηκα την πρόταση τους. Το -ζεύγος (..... -.....) φρόντισε για τη δημιουργία σφραγίδας, αγορά τιμολογίων, θεώρηση στοιχείων και γενικά όλες τις εργασίες. Ποτέ όμως δεν είχα τη διαχείριση της εταιρείας και συνέχισα να εργάζομαι ως μεταφορέας εμπορευμάτων στην επιχείρηση αυτή, έχοντας τις ίδιες αποδοχές. Καμία συναλλαγή ή δοσοληψία πραγματοποιήσα με δική μου πρωτοβουλία, αλλά όλες τις έκαναν οι ίδιοι. Υπέγραφα καθ' υπόδειξη τους, αγνοώντας τις περισσότερες φορές το περιεχόμενο.»

Επειδή με την/2017 απόφαση του Ε' Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων γίνεται δεκτό ότι η επιχείρηση του ήταν αποκλειστικά συμφερόντων των

«..... –» (σελ 54) και ότι ο προσφεύγων αθώωθηκε της διάπραξης του πλημμελήματος του άρθρου 186 του Ποινικού Κώδικα, ότι πρότεινε στον να δεχτεί το υπ' αριθμ...../16-05-2012 εικονικό τιμολόγιο εκδόσεως της το οποίο απεικονίζει ανύπαρκτη εμπορική συναλλαγή, χωρίς να προκύπτει από το σκεπτικό της αποφάσεως κρίση για τον προσφεύγοντα ως υποκρυπτόμενο στην έκδοση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου (σελ. 69).

Επειδή ο προσφεύγων, προσκόμισε συνημμένο στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφο αποσπάσματος της υπ' αριθ./2018 απόφασης του Γ' Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Αθηνών όπου αναφέρεται ότι δικάζεται ο ίδιος και ότι κηρύσσεται απαράδεκτη η ποινική δίωξη, για την πράξη της φοροδιαφυγής με τη **λήψη** εικονικών στοιχείων, για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 200.000 ευρώ, κατ' εξακολούθηση (άρθρο 19), που διαπράχτηκε στην Αθήνα, κατά τη χρήση 2012, λόγω δεδικασμένου. Ωστόσο δεν προσκομίστηκε στην υπηρεσία μας ολόκληρη η απόφαση με αποτέλεσμα να μην προκύπτει το σκεπτικό και το διατακτικό της, ούτε οι αναλυτικοί λόγοι που διαμόρφωσαν την κρίση του δικαστηρίου.

Εξάλλου η επικαλούμενη απόφαση του Γ' Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Αθηνών, με αριθμό/2018, αφορά στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι στην έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου με υποκρυπτόμενο τον προσφεύγοντα. Συνεπώς δεν δύναται να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/05/2018 έκθεση ελέγχου –επανάληψη διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/192 (ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/06/2018** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση: της υπ' αριθμ./18-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 : 210.000,00 ευρώ X 40% = 84.000,00 ευρώ .

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

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.