



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 24/12/2018

Αριθμός απόφασης: 5147

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. 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.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/08/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κάτοικο επί της οδού κατά της υπ' αριθμ. .../2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ**.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/08/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 10,11 και 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) συνολικού ποσού **13.527,81 ευρώ** (33.819,52 X 40%).

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ.3 του ν.3220/2004, κατόπιν των διαπιστώσεων της από 17/11/2016 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, και και συγκεκριμένα αφορά σε έκδοση εκατόν σαράντα δύο (142) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 33.819,52 ευρώ από την ατομική επιχείρηση του του ΑΦΜ προς την εταιρεία «.....».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο συνεργάζονταν με τον μέσω του (αδελφός του προσφεύγοντος) καθώς ο δεν είχε επισκεφτεί ποτέ προσωπικά τον
- Ο συναλλάσσονταν με τον(έπαιρνε τις παραγγελίες, τις έδινε στον και εν συνεχεία παρέδιδε τα εμπορεύματα και έκανε τις εισπράξεις) χωρίς να αμείβεται για τις υπηρεσίες του αυτές από τον Στην πορεία όμως ο δούλευε για τον εαυτό του, χωρίς να ενημερώνει τον, κάτι το οποίο αντιλήφθηκε ο και για αυτό τον λόγο ζήτησε τα χρήματά του δικαστικά.
- Δεν έχει άμεση εμπλοκή με την υπό κρίση υπόθεση και εσφαλμένα κρίθηκε το αντίθετο. Τον, λόγω της μακρόχρονης γνωριμίας τους (ήταν υπάλληλος στην πτωχευμένη σήμερα εταιρεία που είχε ο προσφεύγων με τον αδελφό του), απλά τον βοήθουσε συμβουλευτικά και του παραχώρησε την φέρμα της επιχείρησής του χωρίς κανένα αντάλλαγμα.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή στο άρθρο **40 παρ.3 του ν.3220/2004** ορίζεται:

«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 στην **Πολ. 1091/29.04.2013** (Κοινοποίηση της 525/2012 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική επιχείρηση, τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση.) αναφέρεται :

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β΄ Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό ομόφωνα ότι :

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 στο άρθρο 7 παρ.3 του ν.4337/2015 ορίζεται:

« 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:

.....

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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά το χρονικό διάστημα από 24/05/2005 μέχρι 05/05/2006 εκδόθηκαν από τον του ΑΦΜ προς την εταιρεία «.....» φορολογικά στοιχεία πώλησης συνολικής αξίας 32.077,61 ευρώ και πιστωτικά τιμολόγια χορήγησης εκπτώσεων συνολικής αξίας 3.799,84 ευρώ για τα οποία η εταιρεία «.....» κατέβαλε στον εκδότη, μέσω του το ποσό των 6.450,00 ευρώ, ενώ το υπόλοιπο ποσό 21.827,77 ευρώ παρέμεινε ανεξόφλητο και ο εκδότης προκειμένου να εξασφαλίσει την είσπραξή τους άσκησε αγωγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών κατά της ως άνω εταιρείας.

Με την με αριθμ...../2010 Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών απορρίφθηκε η εν λόγω αγωγή διότι έγινε δεκτός ο ισχυρισμός της εταιρείας «.....» περί ακύρωσης των συμβάσεων πώλησης λόγω εικονικότητας αυτών ως προς το πρόσωπο του πωλητή, καθώς όπως προκύπτει από το σκεπτικό της εν λόγω Απόφασης, αποδείχθηκε ότι οι πραγματικοί πωλητές στις επίμαχες συναλλαγές ήταν τα αδέρφια και και όχι ο φερόμενος εκδότης των φορολογικών στοιχείων.

Εν συνεχεία ασκήθηκε από τον του η από 21/05/2010 έφεση κατά της ως άνω απόφασης του Δικαστηρίου. Και με την με αριθμ...../2011 Απόφαση του Εφετείου Αθηνών κρίθηκε ότι :

«ο ισχυρισμός του ενάγοντος του ότι πραγματοποίησε ο ίδιος τις επίδικες πωλήσεις προς την εναγόμενη και ότι απλώς χρησιμοποίησε τον ως διαμεσολαβητή προκειμένου να καταστεί ο ίδιος προμηθευτής της εναγόμενης καθώς και ότι ο τελευταίος (.....) εργάζονταν για τα δικά του (ενάγοντος) συμφέροντα είναι αβάσιμος αφού δεν αποδείχθηκε από το πιο πάνω αποδεικτικό υλικό. Άρα, εφόσον στις επίδικες συμβάσεις πώλησης υπήρχε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του πωλητή ενάγοντος, οι συμβάσεις αυτές είναι άκυρες και για αυτό θεωρείται σαν να μην έγιναν ως προς τον ανωτέρω φαινομενικό πωλητή, ισχύοντας αντίστοιχα για τον πραγματικό πωλητή, που είναι, κατά το επίδικο χρονικό διάστημα, οι υποκρυπτόμενοι αδελφοί

Τέλος επειδή εν προκειμένω, κατά τα ήδη εκτεθέντα αποδείχθηκε ότι η συνεργασία των αδελφών με την εναγόμενη, κατά το πιο πάνω χρονικό διάστημα γινόταν μέσω παρένθετων προσώπων δηλαδή του ενάγοντος στην υπό κρίση περίπτωση και άλλων, κατά το προηγούμενο διάστημα και ότι αυτό συνέβαινε μεταξύ των άλλων και για φορολογικούς λόγους (όπως κατέθεσε και η μάρτυρας της εναγόμενης) το δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 ΚΠΔ να διαταχθεί με επιμέλεια του Γραμματέα του Δικαστηρίου τούτου, η διαβίβαση στον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Αθηνών υπηρεσιακών αντιγράφων της δικογραφίας καθώς και αντιγράφου της παρούσας απόφασης προκειμένου να διερευνηθεί από αυτόν η τέλεση ή μη αξιόποινων πράξεων διωκομένων αυτεπαγγέλτως, σχετικών με τις παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας...».

Η με αριθμ...../2011 Απόφαση του Εφετείου Αθηνών διαβιβάστηκε από την Εισαγγελία Πρωτοδικών Αθηνών στην ΥΕΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις καθώς και τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν και προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από τα εμπλεκόμενα μέρη (εκδότη, λήπτη και τρίτων προσώπων) διαπίστωσε ότι όντως πρόκειται για συναλλαγές στις οποίες πραγματικοί πωλητές ήταν τα αδέλφια

Ο προσφεύγων στα πλαίσια της παροχής εξηγήσεων, στον έλεγχο, ισχυρίστηκε:

-ότι εγκατέλειψε την επιχείρησή του (με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας), μένοντας άνεργος και βοήθουσε συμβουλευτικά τον του, λόγω της μακρόχρονης γνωριμίας τους, στην δική του επιχείρηση χωρίς καμιά απολύτως αμοιβή,

-ότι παραχώρησε δωρεάν την φίρμα της επιχείρησής του χωρίς να λάβει από τον του κανένα αντάλλαγμα,

-ότι αυτός και ο αδελφός του παραχώρησαν δωρεάν το φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας της εταιρείας τους «..... &» προκειμένου να γίνουν οι μεταφορές των εμπορευμάτων του του,

-ότι εν τέλει δεν έχει καμία άμεση εμπλοκή στην υπόθεση έκδοσης των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος απέρριψε τους ως άνω ισχυρισμούς καθότι δεν τεκμηριώνονται από το αποδεικτικό υλικό. Αν ήταν αληθείς οι ως άνω ισχυρισμοί τότε τα εν λόγω αδέλφια (με μακρόχρονη σχέση με το εμπόριο) θα εμφανίζονταν ως πρόσωπα που εργάζονταν δίχως αμοιβή, εγκατέλειπαν τους πελάτες τους και

γενικότερα απεμπολούσαν τα δικά τους οικονομικά συμφέροντα έχοντας ως πρωταρχικό μέλημά τους την προαγωγή των οικονομικών συνθηκών ύπαρξης του του και μάλιστα άνευ οποιουδήποτε ανταλλάγματος, πράγμα άτοπο, συμπέρασμα στο οποίο είχε καταλήξει και το δικαστήριο με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του.

Από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης διαπιστώθηκε ότι οι και συναλλάχθηκαν με την εταιρεία «.....», δεν έδιναν κανένα λογαριασμό, καμία αναφορά και λογοδοσία στον του και ότι τα δύο αδέρφια διαχειρίζονταν την επιχείρηση του του, εν γνώσει του, ήταν οι αληθινοί φορείς όλων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων της επιχείρησης και εργάζονταν για τα δικά τους οικονομικά συμφέροντα χρησιμοποιώντας τα στοιχεία και την επωνυμία του του για την αποφυγή απόδοσης φόρων που θα βεβαιώνονταν στο όνομά τους εάν λειτουργούσαν οι ίδιοι επιχείρηση.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων του ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων τόσο στον φερόμενο εκδότη του, όσο και στα υποκρυπτόμενα πρόσωπα και

Επειδή με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων επικαλείται τους ίδιους ισχυρισμούς που επικαλέσθηκε και στον έλεγχο χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία που να τους τεκμηριώνουν και να είναι ικανά να διαφοροποιήσουν τις ως άνω διαπιστώσεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/11/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, 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 **21/08/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.(β) του ν.4337/2015 : 13.527,81 ευρώ (33.819,52 X 40%)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .