



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 30/6/2021

Αριθμός Απόφασης: 2016

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **28.12.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στους, οδός αριθμ., ΑΦΜ:, κατά της αριθ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **28.12.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την με ημερομηνία θεώρησης 13/10/2020 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα κρίθηκε για το φορολογικό έτος 2014 ως λήπτρια ενενήντα οκτώ (98) φορολογικών στοιχείων Τ.Π.Υ. εικονικών ως προς την αξία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.884.256,00 €, πλέον ΦΠΑ 433.378,88€, ήτοι συνολικής αξίας 2.317.634,88 €, που εξέδωσε η επιχείρηση, με ΑΦΜ, για την διάθεση προσωπικού για την υλοποίηση προγραμμάτων προώθησης διαφήμισης (promotion) προϊόντων διαφόρων εμπορικών επιχειρήσεων.

Με την με ημερομηνία θεώρησης 27/7/2020 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών διαφημιστικά γραφεία, με ΑΦΜ, είχε κριθεί ως λήπτρας εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 4.238.686,25 € και ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 4.338.087,54€ για το φορολογικό έτος 2014.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η επίδικη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 735.702,40 € (1.884.256,00 € X 40%).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της αριθ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α' ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Ουδέποτε επιδόθηκε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ούτε προσωρινός προσδιορισμός προστίμου κατά παράβαση των οικείων νομοθετικών διατάξεων (αρθρ.62 & 28 ν.4174/2013, αρθρ.6 ν.2690/1999)

Β' ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Οι συναλλαγές στα ένδικα τιμολόγια ήταν υπαρκτές, δεδομένων ότι:

1. Η εταιρεία μας συναλλάχθηκε με εταιρεία φορολογικά υπαρκτή, υπογράφοντας το από 01-7-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ Α' Περιστερίου.
2. Η εταιρεία μας για την προώθηση των διαφημιζόμενων εταιρειών έλαβε αμοιβή 2.432.629,98 ευρώ για το 2014. Τα τιμολόγια αυτά δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο, και κρίθηκαν ως εικονικές οι δαπάνες για τη διαφήμιση των προϊόντων των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών.
3. Η φορολογική αρχή στηρίζει την εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδωσε η επιχείρηση (ΑΦΜ), στο ότι αυτή, δεν προκύπτει από την επιθεώρηση εργασίας να απασχολούσε προσωπικό και περαιτέρω επικαλείται εικονικές συναλλαγές της ως άνω εταιρείας με την εταιρεία (ΑΦΜ).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ Α' ΛΟΓΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ - ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι:

- 1) Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2) Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3) Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 17), εκδόθηκε το υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση, καθώς και ο υπ' αριθμ./2020 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα στις 11/9/2020. Αν και παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία, αλλά και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Επειδή δεν υπήρξε καμιά διαφοροποίηση μεταξύ των παραβάσεων που περιλαμβάνονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και των παραβάσεων που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου, και επομένως δεν υπήρχε λόγος έκδοσης συμπληρωματικού σημειώματος. Ως εκ τούτου, ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής **απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος**.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ Β' ΛΟΓΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

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 (**ΣτΕ 506/2012**)).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 116/2013 όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 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 προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2014 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.

Επειδή στο πόρισμα της από 27-7-2020 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά την εταιρεία (ΑΦΜ), με αντικείμενο εργασιών διαφημιστικά γραφεία ,προκύπτει ότι αυτή λαμβάνει συστηματικά εικονικά τιμολόγια (εισροές) από την ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα (ΑΦΜ) και στη συνέχεια εκδίδει ισόποσα εικονικά τιμολόγια εσόδων. Για το φορολογικό έτος 2014 έχει κριθεί ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 4.238.686,25 € και ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 4.338.087,54€.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13-10-2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **28.12.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και την επικύρωση της αριθ...../2020 επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2014

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 §3 Ν.4337/2015:

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
753.702,40 ευρώ	753.702,40 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.