



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας : 213 1604561

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 11 / 03 / 2022

Αριθμός Απόφασης 16

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 14-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, που εδρεύει στη -.....

και διατηρεί υποκατάστημα στην- επί της οδού

αρ., όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον του με

ΑΦΜ, κατά:

- Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 16/10/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-11-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 16/10/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 165.888,82€[(€414.722,04χ 40%) διότι:

Εξέδωσε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολική καθαρή αξία 414.722,04€ πλέον ΦΠΑ 95.386,07, προς την Κυπριακή επιχείρηση, ΑΦΜ –ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 & 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν. 4337/2015) εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν της από 29-07-2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) Ν. 4274/2013 (ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α), β)..... & γ), ύστερα από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα, και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν επιπλέον οι κάτωθι παραβάσεις:

-Εξέδωσε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, προς την Κυπριακή επιχείρηση, ΑΦΜ –ΦΠΑ, για την περίοδο 17-10-2015 έως 05-11-2015.

Η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της υπ. αρ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου

Για τα ανωτέρω (εκτός από αυτές που αναφέρονται στην ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου) αν και αποτελούν φορολογικές παραβάσεις των διατάξεων του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) δεν καταλογίσθηκαν πρόστιμα από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 ως ισχύει από 17.10.2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Λανθασμένη νομική βάση της επιβληθείσας παράβασης -Έλλειψη αιτιολογίας - άρνηση της αποδιδόμενης παράβασης-εσφαλμένος αυθαίρετος, αναπόδεικτος και αβάσιμος χαρακτηρισμός από την ΥΕΔΔΕ Αττικής, των επτά (7) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 414.722,04€ της προσφεύγουσας επιχείρησης προς την Κυπριακή επιχείρηση, ΑΦΜ –ΦΠΑ - Νομική και Ουσιαστική Αβασιμότητα των διαπιστώσεων της από 29-07-2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και κοινοποιήθηκε η με αρ. πράξης/2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

-Αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης φορολογικής διάταξης κατάργηση της επιβολής προστίμου ΚΒΣ για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων - Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου του ΚΒΣ με εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: «.....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. 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 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, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)
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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)
ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)
ορίζεται ότι:

«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, στην από 29-07-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) Ν. 4274/2013 (ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) προκύπτουν ότι:

..... η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., έχει εκδώσει για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) κατά τη χρήση 2015, σε έντεκα (11) περιπτώσεις, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την κυπριακή επιχείρηση, ΑΦΜ –ΦΠΑ, συνολικής αξίας 763.956,95€, ως κάτω:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	10/9/2015	49.299,78
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	14/9/2015	49.502,93
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	16/9/2015	45.467,36
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	18/9/2015	43.715,15
5	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	24/9/2015	64.906,76
6	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	28/9/2015	77.958,47
7	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	29/9/2015	83.871,59
8	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	26/10/2015	71.182,03
9	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	27/10/2015	87.350,10
10	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	4/11/2015	93.790,79
11	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	.....	5/11/2015	96.911,99
				ΣΥΝΟΛΟ	763.956,95

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. προς την κυπριακή επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.» αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και είναι εικονικά για τους κάτωθι λόγους:

1. Τα εμπορεύματα που φέρεται η επιχείρηση να πούλησε στην κυπριακή επιχείρηση «.....», τα προμηθεύτηκε εξ' ολοκλήρου από τις δύο ελληνικές εταιρείες «..... (Α.Φ.Μ.)» και «..... (Α.Φ.Μ.)». Τα σχετικά επιβεβαίωσε η επιχείρηση ανταποκρινόμενη στη με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/25-01-2021 Πρόσκληση για παροχή πληροφοριών της Υπηρεσίας μας. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις κρίθηκαν από τον έλεγχο εκδότες εικονικών στοιχείων και οι εν λόγω συναλλαγές ανύπαρκτες. Τα στοιχεία παρουσιάστηκαν αναλυτικά στις ενότητες 6.3 και 6.4 της παρούσης έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς, οι πωλήσεις της «.....» προς την κυπριακή επιχείρηση «.....», αφορούν στο σύνολο τους αγορές

από τις επιχειρήσεις «.....» και «.....», συναλλαγές οι οποίες έχουν κριθεί από τον έλεγχο ως ανύπαρκτες και στο σύνολο τους εικονικές.

2.Σύμφωνα με τις κυπριακές αρχές, η κυπριακή επιχείρηση «.....» δε βρέθηκε να λειτουργεί, δε συμμορφώθηκε από ενάρξεως με τη φορολογική νομοθεσία και έχει ακυρωθεί από τα φορολογικά μητρώα.

3.Οι τραπεζικοί λογαριασμοί της κυπριακής επιχείρησης (στην Ελληνική Τράπεζα και την Τράπεζα Κύπρου) είναι ανενεργοί, δεν εμφανίζουν δραστηριότητα και ουδέποτε παρουσίαζαν στοιχειωδώς επαρκές υπόλοιπο ώστε να καλυφθούν οι συναλλακτικές υποχρεώσεις της.

4.Βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, το συνολικό ποσό των 763.956,95€ φέρεται να εξοφλείται από την κυπριακή επιχείρηση ως εξής: α) μέσω τριών (3) μεταχρονολογημένων επιταγών κυπριακών τραπεζών εκδόσεως «.....», συνολικού ποσού 710.000,00€ σε διαταγή «.....», οι οποίες στη συνέχεια οπισθογραφούνται και μεταβιβάζονται στους προμηθευτές «.....» και

«.....» και β) μέσω κατάθεσης μετρητών στην ελληνική τράπεζα ύψους 53.965,95€, από φυσικό πρόσωπο με στοιχεία

«..... - Α.Φ.Μ.», με αιτιολογία «.....»

και ημερομηνία εγγραφής 16/09/2016. Οι επιταγές ουδέποτε εισπράχθηκαν από τους φερόμενους τελευταίους κομιστές (..... και), καθώς τα αξιόγραφα δεν εμφανίστηκαν ποτέ στο τραπεζικό σύστημα για πληρωμή.

Αναφορικά με την κατάθεση ποσού 53.965,95€, ο φερόμενος καταθέτης, , επιτηδευματίας - εκμεταλλευτής ταξί, υποστήριξε ότι δεν έχει οποιαδήποτε σχέση με τις επιχειρήσεις «.....» και «.....», δε γνωρίζει τα πρόσωπα που τις εκπροσωπούν και η ανάμειξη του περιορίζεται στην παραλαβή, μεταφορά και επακόλουθη κατάθεση ενός δέματος στην τράπεζα. Δε θυμάται ούτε το σημείο παραλαβής, ούτε τα στοιχεία του φυσικού προσώπου που του παρέδωσε το δέμα προς κατάθεση. Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει και δεν αποδεικνύεται ουδόλως η προέλευση των χρημάτων, ποσού 53.956,95€ (μετρητά), από την κυπριακή επιχείρηση «.....».

Άλλωστε, η πληρωμή υποχρεώσεων μέσω αποστολής μετρητών και επακόλουθης κατάθεσης τους σε κατάστημα τραπεζής, με ταξί, δε συνάδει με την κοινή εμπορική πρακτική, τη λογική και την επιμέλεια που αρμόζει στο μέσο συνετό επιχειρηματία. Σημειωτέον ότι οι λογαριασμοί της κυπριακής επιχείρησης ουδέποτε εμφάνισαν το απαραίτητο υπόλοιπο, ούτε παρουσίασαν την παραμικρή απαιτούμενη κίνηση.

Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία μεταφοράς που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την εγκατάσταση της επιχείρησης, «.....», σε αυτή της κυπριακής «.....». Στα προσκομισθέντα στοιχεία αναγράφεται ως περιοχή παραλαβής των εμπορευμάτων ο, η έδρα όμως της επιχείρησης βρίσκεται στην Ελευσίνα, χωρίς να δηλώνονται λοιπές εγκαταστάσεις, ούτε να έχει γνωστοποιηθεί συνεργασία με σχετική επιχείρηση αποθήκευσης και διανομής, ούτε να έχουν προσκομισθεί παραστατικά μεταφοράς από την έδρα της επιχείρησης στον Επίσης, ως περιοχή παράδοσης των εμπορευμάτων στην Κύπρο, αναγράφεται η βιομηχανική περιοχή στη, ενώ η διεύθυνση δραστηριότητας της κυπριακής επιχείρησης βρίσκεται στην περιοχή της (.....). Περαιτέρω, δεν υπάρχει δυνατότητα συσχετισμού των φυσικών προσώπων που φέρονται να παρέλαβαν τα εμπορεύματα για λογαριασμό της κυπριακής επιχείρησης, καθώς η τελευταία δεν βρέθηκε να λειτουργεί και δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες για το προσωπικό της επιχείρησης. Τέλος, δεν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ δεδομένων μεταφοράς (πληροφορίες αποστολής) και φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια πώλησης).

Το σύνολο των παραστατικών έκδοσης της επιχείρησης με λήπτρια την κυπριακή επιχείρηση «.....», έχει καταχωρισθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, έχει συμπεριληφθεί στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων των αντίστοιχων μηνών και στις αντίστοιχες Δηλώσεις Φ.Π.Α..

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε το με αρ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση και ο με αρ./2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, έγγραφα τα οποία επιδόθηκαν στις 06/07/2021, εντός υπηρεσίας, στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ. και Α.Δ.Τ.

Η επιχείρηση, σύμφωνα με τα άρθρα 28 και 62 του Ν.4174/2013, κλήθηκε εντός είκοσι (20) ημερών όπως εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως ή προφορικά στην ΥΕΔΔΕ Αττικής, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Σχετικά με τα ανωτέρω επιδοθέντα έγγραφα, η επιχείρηση, μέχρι τη σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου, δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της, ούτε παρείχε προφορικές διευκρινίσεις στην ΥΕΔΔΕ Αττικής ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. (Για περισσότερη ανάλυση βλέπε την από 29-07-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) Ν. 4274/2013 (ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 29-07-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) Ν. 4274/2013 (ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας

Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 176 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§ 1 & 4ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από 29-07-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) Ν. 4274/2013 (ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία των πράξεων μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (ΣΤΕ 962/2012), και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1. Άρθρο 7 §3 περ. β' , 5, 6 & 9, του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), 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:

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.

.....
ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

.....
5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α' 170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016. .»

2. Άρθρο 55§2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) που τροποποιήθηκε από το άρθρο 7§3, ορίζεται ότι:

Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4β' του άρθρου 3 του Ν. 4337 /2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17-10-2015. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής:

«γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν

πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. »

3. Άρθρο 3§4περ. α' , β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«4.α' . Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

(Στην παράγραφο αυτή αναφέρεται ότι:

Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4α' του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος από 1.2.2016, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 22 της ΠΝΠ του ΦΕΚ Α 182/24-12-2015 η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν.4366/2016 (ΦΕΚ Α 18 - 15.02.2016).

Προηγούμενα η παράγραφος αυτή είχε ως εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.

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 "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 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»).

«4. β' . Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

4. Και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίζει μεταξύ άλλων ότι:

«.....

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ

από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

.....
γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν

εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

.....
15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....
Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις προστίμων, που υπολογίζονται με βάση την αξία του στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

..... »

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων σωστά εκδόθηκε η πράξη και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-07-2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) Ν. 4274/2013 (ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α), β)..... & γ), επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./14-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2021 πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδο: 01/01 - 16/10-2015 (υπ' αριθμ./2021)

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015:

(€414.722,04χ40%)=165.888,82€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.