



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/06/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1447

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 8.057,01€, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.142,53€ πλέον Φ.Π.Α. 4.632,78€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του του Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 36.905,72€, λόγω λήψης (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 92.264,30€ πλέον Φ.Π.Α. 21.220,33€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του του Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Παράνομη η επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015. Πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών – Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Καλή πίστη του λήπτη των στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:
«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό

φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

.....
3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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.».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 αξία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992:

«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, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού 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, 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 2115/2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την προσφεύγουσα, ερειδόμενη στην από 30.10.2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Υποδιεύθυνσης Γ' της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής- Αιγαίου της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., για τον του, Α.Φ.Μ. (ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ξυλείας και οικοδομικών υλικών), θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται η εικονικότητα ως προς την συναλλαγή των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ανωτέρω, συνολικής καθαρής αξίας 20.142,53€ για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.-31.12.2012 και για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.-31.12.2013 συνολικής καθαρής αξίας 92.264,30€, διότι η εκδότρια επιχείρηση :

- Ουδέποτε ασχολήθηκε με κατασκευαστικές εργασίες.

- Δεν απασχόλησε εξειδικευμένο προσωπικό και ουδέποτε αγόρασε οικοδομικά υλικά.
- Υπέβαλε πλαστές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2011, 2012 και 2013 δηλώνοντας ανύπαρκτες εισροές – αγορές προκειμένου να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές και να μην καταβάλει τις αντίστοιχες φορολογικές επιβαρύνσεις. Οι δηλώσεις μάλιστα αυτές υποβλήθηκαν από τον ίδιο τον επιχειρηματία χωρίς τη μεσολάβηση λογιστή γεγονός που δε συνάδει με τη συνήθη πρακτική, καθώς για την υποβολή τους απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις.
- Το εύρος των δηλούμενων εργασιών της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι ιδιαίτερα μεγάλο (χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων και ελαφρών οχημάτων, υπηρεσίες συντήρησης οχημάτων, χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών οχημάτων, χονδρικό εμπόριο ξυλείας, χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών, υπηρεσίες που παρέχονται από αναψυκτήριο) ώστε να καθίσταται αδύνατη η εκτέλεσή τους, δεδομένης της απασχόλησης περιορισμένου και μη εξειδικευμένου προσωπικού.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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»,

πλην, όμως, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών όπως ιδιωτικά συμφωνητικά που να αφορούν στις παρεχόμενες υπηρεσίες από τον του, Α.Φ.Μ., καθώς και τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, θέμα καλοπιστίας του λήπτη τίθεται μόνο στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη (ΠΟΛ 1249/2013).

Επειδή, οι διαπιστώσεις των διενεργηθέντων φορολογικών ελέγχων, όπως διατυπώνονται στην από 24.12.2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η οποία ερείδεται επί της από 30.10.2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Υποδιεύθυνσης Γ΄ της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής- Αιγαίου της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, πλημμελούς αιτιολογικής κρίσης του ελέγχου και καλής πίστης του λήπτη απορρίπτονται ως ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./08.02.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»,
Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012

Υπ' αριθ./...../2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015

Πρόστιμο	8.057,01€
----------	-----------

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013

Υπ' αριθ./...../2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015

Πρόστιμο	36.905,72€
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.