



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.05.2019

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

Αριθμός απόφασης: 1101

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., κατά α) της υπ' αριθ.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και β) την υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 β) την υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ της οποίας 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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας 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.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στην ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία πρόστιμο ποσού 2.674,00 €, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.685,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.270,15 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στην ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία πρόστιμο ποσού 452,00 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.130,00 € πλέον Φ.Π.Α. 214,70 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από12.2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ η οποία συντάχθηκε κατόπιν της λήψεως της από11.2017 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ που αφορούσε στην επιχείρηση «.....», ΑΦΜ

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

- 1) Αμφισβήτηση της εικονικότητας των τιμολογίων.
- 2) Η κρίση περί εικονικότητας στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και όχι σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.
- 3) Δε θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο, καθόσον ακόμα και αν διαπιστωθεί ότι οι κρατικές διαφημίσεις δεν έρχονταν μέσω της εταιρίας «.....» τούτο συνεπάγεται εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και με βάση το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 δεν επισύρει κυρώσεις. Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 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 65 του ν. 4174/2013 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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

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 ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ για την προσφεύγουσα, ερειδόμενη στην από 06.11.2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για την επιχείρηση – Α.Φ.Μ., θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται η εικονικότητα ως προς την συναλλαγή των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης – Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 6.685,00€, και για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 1.130,00 € διότι η εκδότρια επιχείρηση :

- ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα διεύθυνση ενώ για την έναρξη εργασιών της προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναληθές συμφωνητικό μίσθωσης,
- δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή ούτε απασχόλησε προσωπικό ειδικών προσόντων για την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, όπως η επιμέλεια και προώθηση εντολών διαφήμισης, παρακολούθηση διαφημιστικής προβολής, κατάρτιση προγράμματος διαφήμισης κ.λπ.,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- η αξία των πραγματοποιηθεισών δαπανών – αγορών κάθε χρήσης είναι δυσανάλογα μικρή σε σχέση με την αξία των φερόμενων πωλήσεων βάσει των εκδοθέντων στοιχείων,
- δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών,
- υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος (με αξίες πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων) είτε δεν τις υπέβαλε καθόλου,
- τέσσερεις λήπτες πενήντα ενός (-51-) φορολογικών στοιχείων της εν λόγω επιχείρησης προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 του ν.3888/2010.

Επειδή, η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της συνυπέβαλε δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής:

- α) το Τ.Π.Υ./31.01.2006 καθαρής αξίας 530,00 € πλέον Φ.Π.Α. 100,70 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως – Α.Φ.Μ.,

β) το Τ.Π.Υ. /24.02.2006 καθαρής αξίας 3.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 722,00 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως – Α.Φ.Μ.,

γ) το Τ.Π.Υ. /30.10.2006 καθαρής αξίας 2.355,00 € πλέον Φ.Π.Α. 447,45 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως – Α.Φ.Μ.,

δ) το Τ.Π.Υ. /28.02.2007 καθαρής αξίας 1.130,00 € πλέον Φ.Π.Α. 214,70 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως – Α.Φ.Μ.,

ε) τη Νο /27.02.2006 σειρά Δ απόδειξη είσπραξης μετρητών έκδοσης της ποσού 7.770,70 € με αιτιολογία εξόφληση λογαριασμού,

στ) τη Νο /01.03.2007 σειρά Δ απόδειξη είσπραξης μετρητών έκδοσης της ποσού 1.344,70 € με αιτιολογία εξόφληση λογαριασμού,

Τα ως άνω στοιχεία δεν δύναται να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθόσον ούτε τα φορολογικά στοιχεία αναφέρουν αναλυτικώς και τεκμηριωμένα τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ώστε να εξακριβώνεται η πραγματοποίησή τους, ούτε ο τρόπος εξόφλησής τους δια των αποδείξεων είσπραξης μετρητών δύναται να αποδείξει το πραγματικό των συναλλαγών κι άλλωστε είναι οξύμωρο μία εταιρεία με έδρα την Κοζάνη να εξοφλεί με μετρητά και όχι διατραπεζικά μία εταιρεία με εγκαταστάσεις στην Αθήνα.

Επειδή, δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα αποδεικτικό υλικό για τις πραγματοποιηθείσες ενέργειες και τις παρεχόμενες υπηρεσίες από την

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και μη ορθής διεξαγωγής ελέγχου απορρίπτονται ως ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, βάσει του πορίσματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθόσον δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται σε αυτά και όχι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη ώστε να θεωρηθεί ότι παρασχέθηκαν οι αναγραφόμενες σε αυτά υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 3336/2015, 223/2015, 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν τίθεται εκ των πραγμάτων θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, αφού συνεκτίμησε συνολικά τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων, – Α.Φ.Μ., έκρινε ότι η τελευταία δε μπορούσε να έχει πραγματοποιήσει τις αναφερόμενες σε αυτά συναλλαγές και επομένως οι συναλλαγές αυτές ήταν ανύπαρκτες στο σύνολό τους και άρα εικονικές και συνεπώς δεν τίθεται θέμα καλής πίστης της λήπτριας των στοιχείων προσφεύγουσας επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

Πρόστιμο	2.674,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο	452,00€
----------	---------

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.