



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-6-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1165

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604514
ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **30-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:....., με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στον επί της οδού &, κατά της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του αρθ. 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του αρθ. 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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' αρ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 9.391,93€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 6 του ν.2523/97, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε από το φόρο εκροών ή που δεν απέδωσε, ως λήπτης δύο (2) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 81.668,95€, και αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 18.783,86€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 2 παρ. 3 και 6 του ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με το αρθρ. 19 παρ. 3 και 4 του ν.2523/97.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε κατόπιν διενέργειας ελέγχου βάσει της με αρ./.../...../2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του από 14-11-2019 δελτίου πληροφοριών που διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... από τον οποίο προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε όσο και αυτά που εξέδωσε, αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Από του αποτέλεσμα του υπό κρίση διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 δύο (2) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της παραπάνω επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 81.668,95€ και αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 18.783,86€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Για την παράβαση της λήψεως των ως άνω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συντάχθηκε η από 27-12-2019 σχετική έκθεση ελέγχου της ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η με αρ./2019 Πράξη Επιβολής προστίμου του ΚΦΑΣ (ν.4093/2012).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Αναιτιολόγητη διοικητική πράξη.- Η φορολογική αρχή δεν απεδέχθη τους ισχυρισμούς του χωρίς καμιά αιτιολογία.
2. Η οικονομική ελευθερία των συναλλαγών. Η συνταγματική κατοχύρωση της οικονομικής ελευθερίας.

3. Το πραγματικό και αληθινό των συναλλαγών του.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 19 παρ.4 του ν. 2523/97** 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 αξίας.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013** όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015: *«.....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.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ. 1 περ. β του ν. 2859/00** ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 6 ν. 2523/97** ορίζεται ότι: *«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο,*

με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις της **περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, **επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015** ορίζεται: «8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:
«Άρθρο 65 Βάρος απόδειξης

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 σύμφωνα με την από 27-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ο έλεγχος για την στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της λήψεως δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 81.668,95€ έλαβε υπ' όψιν τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων όπως αυτά αποτυπώνονται στο με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών, σύμφωνα με το οποίο ο εν λόγω εκδότης κρίθηκε **συναλλακτικός ανύπαρκτος** και τόσο τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε όσο και αυτά που εξέδωσε, αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Συνεπώς ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου του ΥΕΔΔΕ Αττικής καθώς και των στοιχείων που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:, εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ή στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου

και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή από την από 27-12-2019 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ειδικού προστίμου ΦΠΑ της αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία η προσφεύγουσα καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της και διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 32 του ν.2859/00, στοιχειοθετείται πλήρως η επιβολή του υπό κρίση προστίμου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/97 και της περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2019 έκθεση ελέγχου ειδικού προστίμου ΦΠΑ καθώς και της από 27-12-2019 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση πράξης, αναφερόμενες πλήρως και επαρκώς σε όλα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και τον προσδιορισμό του επιβαλλόμενου προστίμου. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί αναιτιολόγητης διοικητικής πράξης δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό/30-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:....., και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του αρθ. 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς.

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

Πρόστιμο αρθ. 6 ν. 2523/97 και της περ. δ παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.: (18.783,86€ X 50%)=9.391,93€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.