



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-6-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1164

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 του ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ) 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 του ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ) 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 του ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 32.667,58€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015 διότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο έλαβε δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 81.668,95€, 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 με αρ. πρωτ. ΕΞ 2019 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου/2019 Δ.Ο.Υ Κηφισιάς), με το οποίο διαβιβάστηκε το από 14-11-2019 δελτίο πληροφοριών αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... και δραστηριότητα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΦΥΛΑΞΗΣ, σύμφωνα με την οποία, η εν λόγω επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο εξέδωσε πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη επιχείρηση. Από του αποτελέσματος 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€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

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

1. Ανατιολόγητη 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 10 παρ. 6 & 8 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του

στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

...8. 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 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.....

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:

α).....

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**. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

..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) ».

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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ν.4093/2013-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.

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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2019 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται 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 αριθμό/30-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:....., και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ) 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. 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015: $(81.668,95\text{€} \times 40\%) = 32.667,58\text{€}$

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.