



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 02/10/ 2017

Αριθμός Απόφασης 5340

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 ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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.

4. Την από **02/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου Σαλαμίνας, οδός «.....» κατά:

- Της υπ' αριθμ. «.....»/27-03-2017 (ΑΕΠ «.....») Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων(άρθρο 7§3&5-ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και η από 27-03-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η επιχείρηση, είχε υπαχθεί στην διαδικασία της αυτοπεραίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 3296/1994, για την χρήση 2007 και συγκεκριμένα από 17-12-2007(ημερομηνία έναρξης) έως 31-12-2007. Δεν έχει περαιώσει καμία άλλη χρήση.

Εν συνεχεία προέκυψαν **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία**, ως η από 14-07-2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής-Αιγαίου , η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ και συγκεκριμένα:

A. Με το με αρ. πρωτ. «.....»/17-07-2015 έγγραφο του, το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής-Αιγαίου το διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, την από 19-12-2013 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), από την οποία προέκυπτε ότι η ατομική επιχείρηση «.....», ΑΦΜ «.....», εξέδωσε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο προς διάφορες επιχειρήσεις, για την χρήση 2007, ενενήντα τρία (93) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο προς διάφορες επιχειρήσεις για την χρήση 2008 και είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο προς διάφορες επιχειρήσεις για την χρήση 2009.

B. Κατόπιν αυτής η Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε έλεγχο για τις χρήσεις 2007,2008 &2009, με βάση την υπ'αριθ. «.....»/29-07-2015 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. του ΠΔ 186/92.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή «.....», λαμβάνοντας υπόψη αφενός την από 14-07-2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του Σ Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής-Αιγαίου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιή-

θηκε στον προσφεύγοντα το με υπ' αριθ. «.....»/21-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. «.....»/05-12-2016 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, συνέταξε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 27-03-2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ, ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις ΚΒΣ:

1)Την υπ' αριθμ. «.....»/27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων(άρθρο 7§3&5-v. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2007 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 44.084,80€(€110.212.00χ 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις 21/04/2017 (ΑΤΒ «.....»/10, Α.Χ.Κ «.....»), σύμφωνα με την οποία:**

Εξέδωσε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή προς διάφορες επιχειρήσεις, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών –προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων, συνολικής καθαρής αξίας 110.212,00€ πλέον ΦΠΑ 20.940,28€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1,18§§1,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που 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.

2)Την υπ' αριθμ. «.....»/27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων (άρθρο 7§3&5-v. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2008 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 375.719,60€(939.299,00€χ 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις 21/04/2017 (ΑΤΒ «.....»/11, Α.Χ.Κ «.....»), σύμφωνα με την οποία:**

Εξέδωσε ενενήντα τρία(93) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή προς διάφορες επιχειρήσεις, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών –προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων, συνολικής καθαρής αξίας 939.299,00€ πλέον ΦΠΑ 178.466,81€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1,18§§1,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που 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.

3)Την υπ' αριθμ. «.....»/27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων (άρθρο 7§3&5-v. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2009 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 82.826,00€(207.065,00€χ 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις 21/04/2017 (ΑΤΒ «.....»/12, Α.Χ.Κ «.....»), σύμφωνα με την οποία:**

Εξέδωσε είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή προς διάφορες επιχειρήσεις, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών –προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων, συνολικής καθαρής αξίας 207.065,00€ πλέον ΦΠΑ 39.342,35€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1,18§§1,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που 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 ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. «.....»/27-03-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων(άρθρο 7§§3&5-ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι ουδέποτε ασχολήθηκε επαγγελματικά στην εν λόγω επιχείρηση με αντικείμενο τις ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, δεν πραγματοποίησε καμία συναλλαγή και δεν συνέταξε ή υπέγραψε κάποιο παραστατικό, καθότι δεν είχε τη γνώση ούτε τη δυνατότητα να προβεί σε τέτοιες ενέργειες λόγω της κατάστασης της ψυχικής του υγείας. Αντίθετα, ισχυρίζεται ότι έπεσε θύμα εκμετάλλευσης από τρίτους οι οποίοι με πρόσχημα την απασχόλησή του σε κάποιο κατάστημα, ζήτησαν την ταυτότητά του και τον έβαλαν να υπογράψει χαρτιά, το περιεχόμενο των οποίων δεν γνώριζε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21§3 του Ν. 2523/97**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει βάσει του **άρθρου 40§2 του Ν. 3220/2004**, ορίζεται ότι :

<<3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη>>

και σύμφωνα με την υπ' αριθ. **1091/29-04-2013 Π.Ο.Λ.** αναφέρει ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επιπλέον, σύμφωνα με την αριθ. **525/2012** γνωμοδότηση του ΝΣΚ αναγράφονται τα εξής: «...ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου μόνο στις περιπτώσεις, που συνεπεία της τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής, υπεξαγωγής εγγράφων, απάτης, πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από (εικονικά φερόμενο) φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέληση του κατ' άλλο τρόπο και όχι στις περιπτώσεις που, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης εργασιών και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, τα παρέδωσε στη συνέχεια οικειοθελώς για ελεύθερη χρήση σε τρίτο πρόσωπο ή εν γνώσει του χρησιμοποιήθηκαν αυτά από τρίτο πρόσωπο. Διότι, στις περιπτώσεις αυτές, έχει συμμετοχή στις εικονικές συναλλαγές και διατηρεί στο ακέραιο, έναντι της φορολογικής αρχής, την ευθύνη για τις παραβάσεις σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων, υποκείμενος στις κυρώσεις που προβλέπονται για τις σχετικές παραβάσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Και αυτό ανεξάρτητα από την ευθύνη του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αβάσιμοι.

Επειδή, όπως αναφέρει ο ίδιος ο προσφεύγων δεν έχει τεθεί σε καθεστώς δικαστικής συμπαράστασης, απεναντίας υπέγραψε και κατέθεσε την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 14-07-2015 έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» στις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής και η έκδοση των στοιχείων αυτών έγινε με σκοπό την είσπραξη από την εκδότη επιχείρηση αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του ΦΠΑ. Οι λήπτριες επιχειρήσεις με τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων μείωσαν την καταβολή ή και απέφυγαν την καταβολή τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων μέσω της διόγκωσης του ΦΠΑ των εισροών τους αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14-07-2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής-Αιγαίου και στην συνέχεια στην από 27-03-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ. Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. «.....»/02-05-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ «.....».

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 82.826,00€ (207.065,00€x40%).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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.

Σελίδα 6 από 6