



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/12/2017

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

Αριθμός απόφασης: 2503

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333267  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 03/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ: ....., κατά των υπ' αριθ. .... /03.07.2017 και .... /03.07.2017 πράξεων επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010 αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. ..../03.07.2017 και ..../03.07.2017 πράξεις επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

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 03/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με 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:

Με την υπ' αριθ. ..../03.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 5.400,00€, λόγω έκδοσης δύο (-2-) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 8.400,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 13 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3<sup>α</sup> του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 62 του ν.4174/2013, ήτοι 8.400,00€ x 50%, και έκδοσης ενός (-1-) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξίας της συναλλαγής, συνολικής αξίας 4.000,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 3.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 13 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3<sup>α</sup> του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 3.000,00€ x 40%.

Με την υπ' αριθ. ..../03.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 9.867,50€, λόγω έκδοσης έξι (-6-) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 19.735,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 13 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3<sup>α</sup> του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 62 του ν.4174/2013, ήτοι 19.735,00€ x 50%.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 31/05/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ..../2016 εντολής του Προϊσταμένου της,

κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ...../24.08.2015 παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών ..... περί διερεύνησης των καταθέσεων των μουσικών που εργάστηκαν στο Δημοτικό Ωδείο ....., σύμφωνα με τους οποίους τα χρηματικά ποσά που ελάμβαναν ως αμοιβή για την παροχή των υπηρεσιών τους δεν αντιστοιχούσαν στα ποσά που καθ' υπόδειξη του Διευθυντή του ωδείου ..... ανέγραφαν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εξέδιδαν.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας ως λόγο ότι ήταν θύμα οργανωμένης παράνομης συμπεριφοράς του διευθυντή του ωδείου ..... και των στελεχών του Δήμου και του ΔΚΠΠ ..... Με βάση τις διαπιστώσεις που αφορούν την απόλυτη εξουσία διαχείρισης του ....., τη διαχείριση από αυτόν όλων των μπλοκ ΑΠΥ των καθηγητών του ωδείου (έκδοση των ΑΠΥ κατά βούλησή του), ο έλεγχος θα έπρεπε να οδηγηθεί στην πλήρη απαλλαγή της προσφεύγουσας από κάθε κύρωση σε βάρος της, διοικητική και ποινική. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα, επικουρικώς, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου.

**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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) 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**, με το άρθρο 19 παρ. 3 και 4 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή

αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2013 ορίζεται ότι: «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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. 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. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.....».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα, ..... με ΑΦΜ: ....., καθηγήτρια μουσικής στο Δημοτικό Ωδείο .....

- παρέδωσε τα φορολογικά της στοιχεία στον διευθυντή του ωδείου ....., έχοντας υπογράψει εν λευκώ μερικές σελίδες τις οποίες συμπλήρωνε μετά ο τελευταίος με την περιγραφή, τις ημερομηνίες και τα ποσά,
- εξέδωσε τις υπ' αριθ. ΑΠΥ 1/30.10.2009, 2/30.11.2009, 4/2010, 5/2010, 6/20.05.2010, 7/01.10.2010, 8/22.12.2010 και 9/25.12.2010, τα στελέχη των οποίων διαφέρουν από τα αντίτυπα του λήπτη,

- εξέδωσε τις υπ' αριθ. ΑΠΥ 1/30.10.2009 και 2/30.11.2009 με ημερομηνίες προγενέστερες της πράξης θεώρησής τους (07/12/2009),
- εξέδωσε την υπ' αριθ. ΑΠΥ 3/23.12.2009, καθαρής αξίας 4.000,00€, για τις υπηρεσίες της ως καθηγήτριας μουσικής κατά την περίοδο του Δεκεμβρίου 2009, ενώ ελάμβανε το ποσό των 1.000,00€ μηνιαίως,
- εξέδωσε τις υπ' αριθ. ΑΠΥ 1/30.10.2009, 2/30.11.2009, 6/20.05.2010, 7/01.10.2010, 8/22.12.2010 και 9/25.12.2010, σε ημερομηνίες είτε προ της έναρξης δραστηριότητας (07/12/2009) είτε μετά τη διακοπή της (28/01/2010),
- προσκόμιζε κατά καιρούς φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα στον ....., έγγραφα απαραίτητα για την εξόφληση των Χ.Ε.Π. (Χρηματικών Ενταλμάτων Πληρωμής) τα οποία εκδόθηκαν από τον λήπτη των Α.Π.Υ. που ήταν το ΔΚΠΠ .....,
- απέδιδε στον ..... την επιστροφή φόρου που προέκυπτε λόγω της παρακράτησης από το ΔΚΠΠ ..... φόρου εισοδήματος 20%.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας περιήλθαν στην κατοχή του ..... συνεπεία αξιόποινης πράξεως. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα διευκόλυνε και χορήγησε στον ..... λοιπά έγγραφα (ασφαλιστικές και φορολογικές ενημερότητες) προκειμένου να εξοφληθούν τα σχετικά ΧΕΠ και, επομένως, αποδεικνύεται ότι δεν ήταν παντελώς αμέτοχη με τις συναλλαγές.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ....../03.08.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της  
..... με ΑΦΜ .....

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

**Υπ' αριθ. ....../03.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν.4337/2015**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009**

|          |           |
|----------|-----------|
| Πρόστιμο | 5.400,00€ |
|----------|-----------|

**Υπ' αριθ. ....../03.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν.4337/2015**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010**

|          |           |
|----------|-----------|
| Πρόστιμο | 9.867,50€ |
|----------|-----------|

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

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.