



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 6/2/2014

Αριθμός απόφασης: 201

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.
 - β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - ε. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.
 - στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
- 2.** Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από 18/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της αρ./2013 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ./31-10-2013 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/10/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 05/02/2014 εισήγηση του υπαλλήλου

Επί της από 18/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ./31-10-2013 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του ειδικό 3πλάσιο πρόστιμο ΦΠΑ συνολικού ποσού 54.612,84 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 παρ.1 του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ. Η παράβαση αφορά τη λήψη δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση – Α.Φ.Μ.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της εν λόγω χρήσης επικαλούμενος λόγους ανωτέρας βίας (πυρκαγιά στο γραφείο του και καταστροφή βιβλίων και στοιχείων) δεν ήταν δυνατό να επαληθευτούν από τον έλεγχο οι ισχυρισμοί του περί απόκλισης ως προς την ποσότητα αγοράς και παραλαβής, περί ανάλωσης της αγορασθείσας ποσότητας σε μεγάλα έργα, περί σύγκρισης ειδών αγοράς και ειδών που ανάλωσε σε μεγάλα έργα που κατασκεύασε κ.λ.π.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του ν. 2859/2000 «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:.....α).....β) 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 τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «..... 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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από 17/10/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειρισταωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, όπως για παράδειγμα την επίσκεψη στην έδρα (του εκδότη) και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότη πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 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 είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).».

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας καθώς οι διατάξεις περί επιβολής του 3πλάσιου προστίμου ΦΠΑ προβλέπονται ευθέως στο νόμο (άρθρο 6 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Ν.2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣΤΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτός κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ) το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 17 της 6^{ης} Οδηγίας, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν να περιορίζεται, το δε δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις. Όμως γίνεται συγχρόνως δεκτό, ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εκτείνεται στο φόρο αποκλειστικά και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ. κρίση της απόφασης του ΔΕΚ της 13^{ης} Δεκεμβρίου 1989, Genius Holding BV κατά Staatssecretaris van Financien, C-342/87), περαιτέρω δε ότι σε περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από απάτη ή κατάχρηση, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει την επιστροφή των ποσών ως προς τα οποία έγινε η έκπτωση, εφόσον οι εκπτώσεις έγιναν βάσει ψευδών δηλώσεων και στοιχείων (C 110/98 και C-147/98).

Επειδή σύμφωνα με την πάγια Νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ) έχει σαφώς κριθεί ότι δεν επιτρέπεται η με πρόθεση την απάτη ή η καταχρηστική επίκληση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης. Επομένως εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέψουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται με πρόθεση την απάτη ή καταχρηστικώς (βλ. C-414/10)

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 §1 Ν. 2523/97 «Στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή

νοθευμένα φορολογικά στοιχεία επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή τηρήθηκε η διαδικασία της προηγούμενης κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, με την επίδοση της με αριθμό πρωτ. / 3.9.2013 κλήσης, επί της οποίας ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ώστε να διατυπώσει τις ενστάσεις του στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/10/2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αριθμ. / 31-10-2013 Απόφασης Επιβολής 3Πλάσιου Προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

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

-Πρόστιμο αρθ. 6 § 1 Ν. 2523/1997 συνολικού ποσού: 54.612,84 € .

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).