



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

Καλλιθέα

24-02-2014

Αριθμός απόφασης:

333

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. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της: '.....', ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των:

1) της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 226.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 11§1, 12, 18§1,2 & 9, 30§1,2,3(περ.γ)4,7,8 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 §1 & 4 του Ν. 2523/1997 που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β, 9§1 και 19§1,3,4 του ν. 2523/1997, **2)** της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 156.960,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 11§1, 12, 18§1,2 & 9, 30§1,2,3(περ.γ)4,7,8

&9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 §1 & 4 του Ν. 2523/1997 που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β, 9§1 και 19§1,3,4 του ν. 2523/1997, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις πράξεις: **1)** την υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004, **2)** την υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της '.....', 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:

Η προσφεύγουσα με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1)ότι ο λήπτης πλαστών φορολογικών στοιχείων δεν υπόκειται σε κυρώσεις

2) ότι οι συναλλαγές δεν είναι ανύπαρκτες αλλά ενδεχομένως να πρόκειται για απλή αποδοχή τιμολογίων υπαρκτών μεν συναλλαγών πλην εικονικών όμως ως προς το πρόσωπο του εκδότη

3) ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο των συναλλαγών.

4) ότι το Διοικητικό Πρωτοδικείο με την απόφασή του, έκανε δεκτή την προσφυγή της για παρόμοια περίπτωση που αφορούσε προηγούμενη χρήση και για εικονικές συναλλαγές με άλλο εκδότη.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλαστότητας και εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειρισματομένη αιτιολογία, 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 πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2523/97Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 **Εικονικά 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 φορολογικά 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.**

Επειδή τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν είναι μόνο πλαστά αλλά και εικονικά, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, 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 τη αριθμ. 506/08.02.2012 απόφαση του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία 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) (ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όπως σαφέστατα προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης, ο οποίος δεν προσκόμισε στοιχεία για να αποδείξει την ανυπαρξία εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο και φορολογικώς ανύπαρκτο, αλλά και συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 116/2013, 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 σύμφωνα με την 550/2006 απόφαση ΣτΕ, κρίθηκε ότι αν αποδίδεται εικονικότητα στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί, υπό την έννοια ότι η συναλλαγή δεν έχει πραγματοποιηθεί, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας. Αν όμως πρόκειται για συναλλαγή με πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη ΔΟΥ, αρκεί το γεγονός αυτό, νομίμως αποδεικνυόμενο, για να στοιχειοθετηθεί παράβαση για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Στη προκειμένη περίπτωση ο που εξέδωσε προς τη προσφεύγουσα τιμολόγια, αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι ήταν πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο.

Επειδή η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε και δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να ενισχύει τον ανωτέρω ισχυρισμό της, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να απαλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής ΣΤΕ 533/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ούτε την περίπτωση, της λήψης εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, την οποία επικαλείται. Και τούτο, γιατί σε περίπτωση διενέργειας των συναλλαγών από άλλο πρόσωπο, δεν κατονομάστηκε το πρόσωπο με το οποίο έγιναν οι συναλλαγές, ούτε υποδείχθηκε ο τόπος φόρτωσης των εμπορευμάτων, ο οποίος πρέπει να ήταν γνωστός στην προσφεύγουσα, αφού όλες οι διακινήσεις εμπορευμάτων φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της.

Η μη απόδειξη της λήψης εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αποδεικνύεται και από την ίδια την προσφεύγουσα, η οποία στην εν λόγω ενδικοφανή της προσφυγή αναφέρει *“είναι γεγονός ότι οι έμποροι ξυλείας, λόγω της ιδιομορφίας του αντικειμένου που εμπορεύονται και του μεγάλου όγκου αυτών δεν διαθέτουν ασφαλείς επαγγελματικούς χώρους αποθήκευσης. Τα εμπορεύματά τους (ξυλεία ευτελούς αξίας) φυλάσσονται σε ακάλυπτους χώρους (χωράφια) και διετίθεντο από ένα σταθερό σημείο (έναν πάγκο) και από εκεί γινόταν η συναλλαγή. Έτσι όταν το φορτηγό αυτοκίνητο πήγαινε για να φορτώσει ξυλεία(παλέτες) κατά φαινόμενο μεν φόρτωνε στο συγκεκριμένο σημείο της λεωφόρου Βάρης, πλην τα εμπορεύματα δεν ήταν στο σημείο ακριβώς εκείνο αλλά σε κάποιο παραπλήσιο χωράφι”*.

Το ύψος της αξίας, ο όγκος κάθε συναλλαγής και τα είδη των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή και σχέσεις εμπιστοσύνης μεταξύ αντισυμβαλλομένων, στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατο να μη δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Η αποδοχή και καταχώρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας κρίνεται ότι δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και της λήπτριας-προσφεύγουσας.

Επειδή η επίκληση των περιεχομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου, αποτελεί κατά νόμο πλήρη απόδειξη για όσα συνέβησαν ενώπιον των ελεγκτικών οργάνων (βλ. άρθρο 171 του Κ.Δ.Δ.).

Επειδή δεν μπορεί να γίνει δεκτή η απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, γιατί αφορά άλλον εκδότη φορολογικών στοιχείων, με διαφορετικά πραγματικά περιστατικά, που δεν αποδεικνύουν την πραγματική βάση των ισχυρισμών της προσφεύγουσας για τα επίδικα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις ανωτέρω πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Ενόψει των προαναφερόμενων και ιδίως:

- των διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,
- της μη αποδείξεως της προσφεύγουσας ότι τελούσε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής,
- της μη αποδείξεως της προσφεύγουσας της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια,

η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’, ΑΦΜ, και την επικύρωση :

1) της με αριθμό Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 226.170,00 € .

2) της με αριθμό Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 156.960,00 € .

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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 (άρθρ. 126 ν. 2717/99).