



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 09/04/2014

Αριθμός απόφασης: 725

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

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 .../.../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, κατοίκου Ιωαννίνων, οδός, κατά των αρ. και/2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. και ΚΦΑΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2013 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθ. και/...-...-2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. και ΚΦΑΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-

31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../.../2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 28/03/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .../.../2013 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' αριθ.-/...-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.836,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1 και 18 § 2 και 9 του ΚΒΣ και των διατάξεων του άρθρου 19 § 4 του Ν.2523/97 όπως ίσχυαν.
- Με την υπ' αριθ.-/...-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1 § 1, και 9 § 2-6 του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) όπως ισχύουν.

Η πρώτη παράβαση αφορά τη λήψη ενός εικονικού ως προς τη συναλλαγή Τιμολογίου-Δελτίου Αποστολής, καθαρής αξίας 1.918,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2003, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

Η δεύτερη εκ των παραβάσεων αφορά τη μη προσκόμιση στον έλεγχο του βιβλίου εσόδων εξόδων της επιχείρησης ύστερα από έγγραφη πρόσκληση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πραγματική και μεμονωμένη συναλλαγή.
2. Καλοπιστία λήπτριας.
3. Βάρος απόδειξης εικονικότητας στη φορολογική αρχή
4. Περιορισμός προστίμου βάσει ευνοϊκών διατάξεων του Ν.4174/2013 (μείωση στο 25%).
5. Μη προσκόμιση βιβλίου εσόδων εξόδων λόγω ανωτέρας βίας (άρνηση λογιστή να παραδώσει το εν λόγω βιβλίο).

Επειδή σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας η συναλλαγή ήταν μεμονωμένη και πραγματική, τα εμπορεύματα εν συνεχεία μεταπωλήθηκαν και το εν λόγω φορολογικό στοιχείο καταχωρήθηκε εμπρόθεσμα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, εν τούτοις όμως δεν προσκόμισε το προαναφερόμενο βιβλίο, προκειμένου να γίνουν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ελεγχόμενη χρήση, ο πρώτος λόγος της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της παρούσας προσφυγής, η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα του τιμολογίου που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα ο Προς τούτο απέδειξε, ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά 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 η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος 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 του. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν μπορεί να απαλλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής ΣτΕ 533/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β του Ν. 2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) στη περίπτωση της οποίας δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας της συναλλαγής, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

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 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 σύμφωνα με τη αριθ. 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 είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όπως σαφέστατα προκύπτει από την από .../.../2010 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου ΚΒΣ του 4^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια, η οποία δεν προσκόμισε στοιχεία για να αποδείξει την ανυπαρξία εικονικότητας του στοιχείου.

Επειδή, ο τέταρτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας αναφέρεται στην παράγραφο 1 της ΠΟΛ.1249/21-11-2013 που ορίζει ότι: «Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' (ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα

σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα μείωσης του προστίμου. Ειδικότερα, δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο, προσκομιζόμενο στον έλεγχο ή μεταγενέστερα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ότι κατ' αρχήν η εικονικότητα αναγόταν αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, και κατά δεύτερο λόγο ότι η λήπτρια τελούσε σε καλή πίστη. Επιπροσθέτως, στην ΠΟΛ.1210/6-9-13, στην παράγραφο ΙΙΙ, περ. Α, υποπ. α. ορίζεται: «Για παραβάσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι και 25.7.2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ΚΦΔ 26.7.13) μπορεί να επιλεγεί η εφαρμογή της νέας διάταξης εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής ΑΕΠ. Επίσης υπάρχει δυνατότητα έκδοσης της ΑΕΠ εξ αρχής με τις νέες διατάξεις εφόσον πριν την έκδοση της ΑΕΠ υποβληθεί ανέκκλητη δήλωση από το φορολογούμενο με την οποία θα επιλέγει την έκδοση της ΑΕΠ με τις νέες διατάξεις. Εν προκειμένω τέτοια ανέκκλητη δήλωση, εντός της οριζόμενης προθεσμίας, δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα. Επομένως και αυτός ο λόγος της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή δεν στοιχειοθετούνται λόγοι ανωτέρας βίας όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα για να δικαιολογήσει την μη προσκόμιση του βιβλίου εσόδων εξόδων προκειμένου να γίνουν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ειδικότερα, η έννοια της ανωτέρας βίας συνιστά κάθε γεγονός εξαιρετικό και απρόβλεπτο, το οποίο είναι είτε αντικειμενικό (π.χ. σεισμός), είτε υποκειμενικό (π.χ. ασθένεια) και το οποίο δεν θα μπορούσε να προληφθεί. Σε καμία περίπτωση δεν συνιστά λόγο ανωτέρας βίας ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα βιβλία δεν παραδίδονταν σε εκείνη από τον λογιστή, όταν μάλιστα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών. Επιπλέον, επειδή στο άρθρο 9 παρ. 2 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: «Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.» Όμως η προσφεύγουσα εταιρεία, διέκοψε τη

δραστηριότητά της το 2006. Κατά συνέπεια τα βιβλία, εφόσον πλέον δεν υπήρχε πλέον η διαδικασία τήρησης και ενημέρωσής τους από λογιστή, έπρεπε να φυλάσσονται με ευθύνη των μελών της λυθείσας εταιρείας και να προσκομίζονται, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Συνεπώς και ο τελευταίος λόγος της παρούσας προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../.../2014 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την επικύρωση:

1. Της υπ' αριθ./-...-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 3.836,00 € .

2. Της υπ' αριθ./-...-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 1.200,00 € .

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).