



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : **210 9563608**
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

01/07/2014

Αριθμός απόφασης:

2035

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. 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 02/05/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός , κατά της υπ' αριθ. υπ' αρ...../1-4-2014 οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. υπ' αρ...../1-4-2014 οριστική απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 01/04/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 30/06/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 02/05/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Το ως άνω πρόστιμο αφορά ειδικό πρόστιμο του άρθρ.6 ν.2523/97 το οποίο ισούται με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ο προσφεύγων, από τη λήψη εικονικών τιμολογίων από την επιχείρηση “.....” Α.Φ.Μ., ήτοι **651,70 X3 = 1.955,10€** και ειδικότερα:

Το ΣΩΜΑ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ -ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε έλεγχο στο προσφεύγοντα αφού προηγουμένως κατάσχεσε όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την εταιρία “.....” Α.Φ.Μ. με αφορμή ότι η εν λόγω εκδότρια εταιρία ήταν λήπτρια της “.....” η οποία σύμφωνα με το υπ' αριθμ...../22-9-10 δελτίο πληροφοριών φέρεται ότι συμμετείχε σε κύκλωμα έκδοσης πλαστών και εικονικών τιμολογίων και απόκρυψης εσόδων με σκοπό τη φοροδιαφυγή. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπίστωσε ότι η εταιρία “.....” εξέδωσε με λήπτη τον προσφεύγοντα 1/1-31/12/2008 τρία (3) Τ.-Δ.Α. καθαρής αξίας 3.430,00€ πλέον Φ.Π.Α. **πλέον Φ.Π.Α. 651,70€**, τα οποία χαρακτήρισε στο σύνολό τους και ως προς τη συναλλαγή εικονικά προκειμένου πλέον του ιδίου οφέλους να εξυπηρετήσει συμφέροντα του λήπτη αυτών στο Φ.Π.Α και στη φορολογία εισοδήματος.

Η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ αφού έλαβε υπόψη τα παραπάνω αποτελέσματα του ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ των οποίων έλαβε γνώση με το με αριθμ.πρωτ./30-5-2013 Δελτίο Πληροφοριών, διενήργησε επανέλεγχο Φ.Π.Α. στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008 δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε περαιώσει με το Νο/22-10-10 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/10, και διαπίστωσε ότι έλαβε και καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων - εξόδων τρία (3) φορολογικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρηση “.....” Α.Φ.Μ.καθαρής συνολικής αξίας 3.430,00€ πλέον Φ.Π.Α ,εικονικά στο σύνολό τους και ως προς την συναλλαγή . Στη συνέχεια αφού προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικώς με τα νέα δεδομένα του ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2(γ) του ν.2238/94 ως η από 1/4/2014 έκθεση ελέγχου αναφέρει, τα οποία εξέλαβε και ως φορολογητέες εκροές, επέβαλε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 9 του ν.2523/97 ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου, ήτοι: **3.430,00 X 19% = 651,70€ X 3 = 1.955,10€.**

Συνεπεία των παραπάνω ο ως άνω προσφεύγων κατέθεσε, την με αρ πρωτ...../02-05-2014 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, με την οποία ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ./1-4-2014 οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 ισχυριζόμενος, ότι:

1) η έκθεση ελέγχου είναι αβάσιμη, αόριστη, ασαφής, αντιφατική, ανατιολόγητη και αυθαίρετη κατά τις κρίσεις της

2) υπάρχει καλοπιστία του λήπτη

3) τα μέτρα που λαμβάνει η διοίκηση σε βάρος του προσφεύγοντος είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του συντάγματος

4) ο φερόμενος εκδότης των ΤΔΑ δεν είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο

5) η διοίκηση φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας

6) οι συναλλαγές είναι πραγματικές - ανυπαρξία της παράβασης

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, από τη φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από 1/4/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (με το επισυναπτόμενο δελτίο πληροφοριών από Σ.ΔΟ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτή, 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι 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). Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών ΤΔΑ με την επωνυμία "....." Α.Φ.Μ.είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τη καλή πίστη που επικαλείται.

Επειδή 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 506/08-02-2012). Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών ΤΔΑ με την επωνυμία "....." Α.Φ.Μ.είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος .

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή αν και ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ./05-12-2013 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999, κλήθηκε από το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που καταλογίστηκαν εις βάρος του, δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε κανένα φορτωτικό έγγραφο, τραπεζικό έγγραφο ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο

με το οποίο να πιστοποιούνται οι συναλλαγές του με τον φερόμενο ως εκδότη των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή αν και ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ...../23-1-20104 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999, κλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ για να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, παραλείψεις, παρατυπίες (ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών λόγω λήψης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων και το προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κερδών εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2(γ)και 32 παρ.2 του ν.2238/94 και κατά συνέπεια και των φορολογητέων εκροών) προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 & 4 του Ν. 2523/97..εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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....

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 & 1 του Ν. 2523/97 στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή....

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 01/04/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική απόφαση επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. , 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 με αριθμ. πρωτ,/02-05-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αριθμ./1-4-2014 οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008

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

Πρόστιμο αρθ. 6 του ν.2523/97: $651,70 \times 3 = 1.955,10\text{€}$

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).