



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

31/07/2014

Αριθμός απόφασης:

2353

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 **04.06.2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ΑΦΜ, με έδρα κατά των υπ' αριθ., και προσβαλλόμενων Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004, 01/01/2005 – 31/12/2005 και 01/01/2006 – 31/12/2006) - Αρθ. 5,9 & 24 παρ. 4 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΦΙΣΣΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις με αριθ., και προσβαλλόμενες Απόφασεις Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004, 01/01/2005 – 31/12/2005 και 01/01/2006 – 31/12/2006- Αρθ. 5,9 & 24 παρ. 4 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΦΙΣΣΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 30/07/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **04.06.2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης **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 τις υπ' αριθ., και προσαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμα ύψους 140.496,64 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, ύψους 187.365,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 και ύψους 125.008,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β, 9 παρ. 1 και του άρθρου 19 παρ. 1, 3 και 4 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11,12, 18 παρ. 2 και 9 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92).

Η παράβαση αφορά την αποδοχή-λήψη **ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων και Φορτωτικών** για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, που εκδόθηκαν από διάφορους εκδότες, οι οποίοι αναφέρονται αναλυτικά στη σχετική έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΣΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ.

Συγκεκριμένα από έλεγχο του ΣΔΟΕ ΣΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ διαπιστώθηκε σε είκοσι μία (21) περιπτώσεις για τη χρήση 2004, σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις για τη χρήση 2005 και σε δώδεκα (12) περιπτώσεις για τη χρήση 2006 εικονικές πωλήσεις και μεταφορές εμπορευμάτων προς τον προσφεύγοντα συνολικής καθαρής αξίας 250.874, 96 ευρώ πλέον ΦΠΑ 45.157,49 ευρώ τις οποίες και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του.

Ο προσφεύγων κατέθεσε την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή κάνοντας χρήση των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4238/2014 (Α' 38) της περίπτωσης γ' όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 184 του ν. 4261/05-05-2014 αναφορικά με την εξέταση από την ΔΕΔ υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70^Α του ν. 2238/1994 με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού και δεν εξετάστηκαν έως 31.12.2013. Η ως άνω προσφυγή κατατέθηκε εμπρόθεσμα εντός της αποκλειστικής προθεσμίας του ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (05.05.2014) και αφού ο προσφεύγων αποδεδειγμένα παραιτήθηκε από την προσφυγή που άσκησε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4183/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την απαλλαγή του από την πληρωμή των επιβληθέντων σε βάρος του προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΦΙΣΣΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Πριν την συνεργασία του προσφεύγοντος με τους εμπλεκόμενους επιτηδευματίες απευθύνθηκε στις αρμόδιες για την επαγγελματική τους δραστηριότητα Δ.Ο.Υ. και έλαβε την πληροφορία ότι είχαν κάνει νόμιμη δήλωση έναρξης, διέθεταν νόμιμα φορολογικά στοιχεία και ΑΦΜ.
- Ο έλεγχος έγινε από τα γραφεία του ΣΔΟΕ και δεν διενεργήθηκε αυτοψία στην έδρα του προσφεύγοντος.

- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας.
- Ισχυρισμοί περί καλής πίστης ως προς τα πρόσωπα των εκδοτών
- Η έκθεση ελέγχου είναι αόριστη και η διαπιστώσεις ελέγχου είναι αντίθετες των εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών και ο καταλογισμός αντιβαίνει στις συνταγματικές αρχές της ισότητας.

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 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 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 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, όπως προκύπτει και από τη σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Στερεάς Ελλάδας επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων, ο έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 18/92 έγινε στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως ανυπόστατος.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αοριστίας δεν ευσταθούν, καθότι στην έκθεση ελέγχου, προσδιορίζονται επακριβώς ποιά είναι τα φορολογικά στοιχεία των χρήσεων 2004, 2005 και 2006 που κρίθηκαν εικονικά, για ποιο λόγο κρίθηκαν εικονικά και ως προς ποια αξία η κάθε συναλλαγή θεωρήθηκε εικονική. Συγκεκριμένα οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. αναφέρονται σε επίδικα τιμολόγια, σε ελεγκτικές επαληθεύσεις των βιβλίων και διασταυρωτικούς ελέγχους που διεκπεραίωσαν βάσει των οποίων αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια δεν μεταφέρθηκαν και δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά. Συνεπώς η φορολογική αρχή κατέληξε στο πόρισμα της συμπροσβαλλόμενης Έκθεσης Ελέγχου ελέγχοντας και κρίνοντας ανά τιμολόγιο και εκδότη την δυνατότητα πραγματοποίησης της κάθε συναλλαγής σε αντίθεση με τον προσφεύγοντα που αναφέρεται γενικά και αόριστα στο σύνολο των διαπιστωθισών παραβάσεων που του καταλογίσθηκαν χωρίς να αντικρούει τα πραγματικά περιστατικά ήτοι, την έλλειψη αναφοράς στα τιμολόγια που έλαβε του αριθμού κυκλοφορίας του

χρησιμοποιούμενου για την κάθε συναλλαγή μεταφορικού μέσου ή τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων.

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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

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 πραγματοποιήσεώς 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 οι φερόμενοι εκδότες των εικονικών ΤΔΑ είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τη καλή πίστη που επικαλείται.

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 ανθρώπινης 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 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Στερεάς Ελλάδας, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης των επίμαχων παροχών από πλευράς εκδοτών, αφού εκθέτονται σ’ αυτήν, 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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. Στερεάς Ελλάδας επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, 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 υπ αριθμόν /04-06-2014 ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 5ν.2523/1997 : 140.496,64 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 5ν.2523/1997 : 187.365,00 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 5ν.2523/1997 : 125.008,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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).