



**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

23-09-2014

Αριθμός απόφασης:

2888

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 11-01-2011 και με αριθμό πρωτοκόλλου προσφυγή και αίτημα διοικητικής επίλυσης διαφοράς της επιχείρησης ΑΦΜ με έδρα επί της οδού στο κατά της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ για τη για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ για τη για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 της οποίας ζητείται η ακύρωση και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

5. Την υπ αριθ. απόφαση 2^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την από 23/09/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11-01-2011 και με αριθμό πρωτοκόλλου προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης διαφοράς της επιχείρησης ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους 96.316,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β και 19 παρ. 1, 2 και 3 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1,12, 18 παρ. 9 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και την από έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής.

Η παράβαση αφορά την αποδοχή-λήψη και καταχώρηση τεσσάρων (4) **ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων ΔΑ – ΤΠ ως προς το σύνολο των συναλλαγών**, των υπ' αρ. καθαρής αξίας 7.885,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.413,90 €, υπ' αρ. καθαρής αξίας 15.323,00 € πλέον ΦΠΑ 2.758,14 €, υπ' αρ. καθαρής αξίας 12.550,00 € πλέον ΦΠΑ 2.259,00 € και υπ' αρ. καθαρής αξίας 12.400,00 € πλέον ΦΠΑ 2.232,00 € ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 48.158,00 € πλέον ΦΠΑ 8.663,04 €, εκδόσεως και

Σύντομο ιστορικό –ισχύον νομοθετικό πλαίσιο –σχετικές θέσεις της διοίκησης

Στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών με Α.Φ.Μ. διενεργήθηκε έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής σύμφωνα με την υπ αριθμ. εντολή ελέγχου - επεξεργασίας του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Συνεπεία του προαναφερόμενου ελέγχου εκδόθηκε η ανωτέρω Απόφαση Επιβολής Προστίμου που επιδόθηκε στην προσφεύγουσα. Εν συνεχεία νομίμως και εμπροθέσμως άσκησε ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά την υπ αριθμ. προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της προαναφερόμενης πράξης και τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με μοναδικό αίτημα την ολοσχερή διαγραφή του επιβληθέντος προστίμου, λόγω ανυπαρξίας των αποδιδόμενων παραβάσεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθμ. προσφυγή, ζητά:

- την ακύρωση της προαναφερόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΟΣΧΑΤΟΥ και τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με μοναδικό αίτημα την ολοσχερή διαγραφή του επιβληθέντος προστίμου, λόγω ανυπαρξίας των αποδιδόμενων παραβάσεων.

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη απόδειξη εικονικότητας συναλλαγών, οι παραβάσεις τυγχάνουν αναιτιολόγητες και

ουσιαστικά αβάσιμες

- Μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης
- Ισχυρισμοί περί καλής πίστης ως προς τα πρόσωπα των εκδοτών

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά – Τμήμα 2^ο τριμελές, με την υπ αριθ. απόφαση απεφάνθη ότι: «...από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ένδειξη εξέτασης του αιτήματος τούτου από την ανωτέρω αρχή... Με τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη μείζονα σκέψη το Δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να απόσχει από την εκδίκαση της υπόθεσης και να την αναπέμψει στη διάδικη φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία για διοικητική επίλυση της ένδικης διαφοράς...». Σε περίπτωση δε ματαίωσης της διοικητικής επίλυσης το δικαστήριο, επανερχόμενο εξετάζει την προσφυγή.

Η Δ.Ο.Υ ΜΟΣΧΑΤΟΥ με τη αριθ. πρωτ. πρόσκληση για συμβιβασμό κάλεσε την ως άνω προσφεύγουσα σε εκτέλεση της με αριθ. απόφασης του 2^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 10 του Ν. 4174/13 όπως προσέλθει εντός 5 ημερών προκειμένου να επέλθει η διοικητική επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από την ανωτέρω πράξη.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση, και η πλέον αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ διαβίβασε τον σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ. (αριθ. πρωτ. ΔΕΔ) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες.

Επειδή, στο άρθρο 66 § 10 του Ν 4174/2013, (ΦΕΚ (Α' 170) ορίζεται ότι « σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 § 10 του Ν. 4174/2013, καθώς και από την με αριθ. απόφαση του 2^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και η προσφεύγουσα ενημερώθηκε ότι η εν λόγω υπόθεση πρέπει να εισαχθεί προς συζήτηση σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής σχετικά με την έκδοση από τις και πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων όπως αυτές λεπτομερώς μνημονεύονται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) είναι βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αοριστίας δεν ευσταθούν, καθότι στην έκθεση ελέγχου, προσδιορίζονται επακριβώς ποια είναι τα φορολογικά στοιχεία της χρήσης 2004 που κρίθηκαν εικονικά και για ποιο λόγο κρίθηκαν αυτά έτσι. Συγκεκριμένα οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής αναφέρονται σε συγκεκριμένα τιμολόγια, σε διασταυρωτικούς ελέγχους που διεκπεραίωσαν, σε στοιχεία και καταθέσεις των εμπλεκόμενων εκπροσώπων – διαχειριστών των εν λόγω εταιρειών από τις οποίες προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι έλαβαν χώρα οι προαναφερόμενες εικονικές συναλλαγές. Συνεπώς η φορολογική αρχή κατέληξε στο πόρισμα της Έκθεσης Ελέγχου ελέγχοντας και κρίνοντας ανά τιμολόγιο την δυνατότητα πραγματοποίησης της κάθε συναλλαγής σε αντίθεση με την προσφεύγουσα επιχείρηση που αναφέρεται γενικά και αόριστα στο σύνολο των διαπιστωθεισών παραβάσεων που της καταλογίσθηκαν χωρίς να αντικρούει τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού υπάρχει πραγματική διαπίστωση της ανυπαρξίας των συναλλαγών, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειρισττωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης των επίμαχων παροχών από πλευράς εκδότη, 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 μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα άσκησε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις προσφυγή, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, χωρίς να επικαλεσθεί οποιαδήποτε βλάβη από το γεγονός της μη κλήσεώς του ενώπιον της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, αρκούμενη απλώς στην προβολή του ισχυρισμού περί μη

τηρήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, ο επικαλούμενος λόγος περί μη τηρήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

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

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, το υπό κρίση αίτημα συμβιβασμού πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη του με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθέντος αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του 2^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, σύμφωνα με την υπ αριθ. απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ