



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

Καλλιθέα 17-11-2014

Αριθμός απόφασης: 3651

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./-2014 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ αρθ. 5 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ./2014 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ αρθ. 5 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18-06-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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:

-Με την υπ' αρ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 6.444,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθ. 2 παρ.1, 6 παρ.1, 11 παρ. 1, 12 παρ.1, 9, 11 & 14, 18, παρ.2 και άρθ.30 παρ.4 του ΚΒΣ.

Η ως άνω παράβαση προέκυψε κατόπιν διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. βάσει της με αριθμ./2013 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθμ./2010 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. από την οποία προέκυψε ότι η επιχείρηση «..... του» ΑΦΜ εξέδιδε τα έτη 2003, 2004 και 2005 εικονικά φορολογικά στοιχεία μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και το υπ' αριθμ./2004 Τ-ΔΑ που έλαβε ο προσφεύγων. Σύμφωνα με την από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε το έτος 2004 το υπ' αριθμ./2004 φορολογικό στοιχείο εκδόσεως ««..... του» καθαρής αξίας 3.222,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 418,89 ευρώ και το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή λαμβάνοντας υπόψη την με ανωτέρω Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. η οποία συνετάχθη κατόπιν διενέργειας ελέγχου στον εκδότη του ως άνω στοιχείου ενώ τα βιβλία και στοιχεία της εν λόγω χρήσης κρίθηκαν ως ανακριβή.

Στα πλαίσια του επανελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε λάβει και καταχωρήσει στο τηρούμενο μηχανογραφικά βιβλίο εσόδων-εξόδων του 11^{ου} μήνα της χρήσης 2004 στο σκέλος των δαπανών και είχε συμπεριλάβει στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4^{ου} τριμήνου της χρήσης 2004, το υπ' αριθμ./2004 Τ-ΔΑ καθαρής αξίας 3.222,00€ πλέον ΦΠΑ 418,86€ εκδόσεως «.....» .

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2004 με τη διαδικασία του αυτοελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ. 13-16 του ν. 3296/2004 και ο επανελέγχος όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παρ. 2 του άρθ. 17 του ν. 3296/2004.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Μη απόδειξη εικονικότητας και μη απόδειξη αυτής από τη φορολογική αρχή ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με πάγια νομολογία των Διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας και την με αριθμ. 1087/2005 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Η καταλογιστική πράξη στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου με πλημμελή αιτιολογία αφού είναι αόριστη η

περιγραφή από την πλευρά της Διοίκησης της μεθοδολογίας που ακολούθησε – Δεν διατυπώνονται στην έκθεση ελέγχου με σαφήνεια επιχειρήματα από τα οποία να προκύπτει η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων- Η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και αόριστη κατά παράβαση του άρθ. 21 του ΚΒΣ και δεν αναφέρει σαφή και αποδεδειγμένα στοιχεία για την εικονικότητα του Τ-ΔΑ αλλά συνάγει αυτό έμμεσα, καθιστώντας την καταλογιστική πράξη νομικά πλημμελή.

3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας , της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης.
4. Καλόπιστη λήψη των τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 19 παρ.4 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι 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 φορολογικώς 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 την από συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ο έλεγχος απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε και στοιχειοθετήθηκε πλήρως και επαρκώς η συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου και η εικονικότητα της εν λόγω συναλλαγής.

Επειδή από τη συνταχθείσα απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., αναπόσπαστο στοιχείο της οποίας αποτελεί η από ανωτέρω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης, προκύπτει πέραν πάσης αμφισβήτησης και κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2523/97 ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο φερόμενου εκδότη «.....» εκδόθηκε από εικονική επιχείρηση.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθ. 32 του ΚΒΣ, όπως έχει τροποποιηθεί με το Ν. 2523/97 και ισχύει σήμερα, συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου (εφόσον προβλέπεται τέτοια διακριτική ευχέρεια, όπως λχ παραβάσεις άρθρου 4 ν.2523/97), μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη τις

συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση, μεταξύ των οποίων, η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣΤΕ 2266/95).

Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο, που δέχεται ή εκδίδει τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 1295/99). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το υποκειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Προς τούτο σύμφωνα με την απόφαση του Σ.Τ.Ε 116/2013 αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να 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).

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθ. 30 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) τέθηκαν οι προϋποθέσεις βάσει των οποίων τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών κρίνονται ως ανεπαρκή και ανακριβή. Ειδικότερα σύμφωνα με την παρ. 4 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

« α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ).....

.....Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.....»

Επειδή εν προκειμένω για τη χρήση 2004 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση ενός (1) Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής και συγκεκριμένα το Τ-ΔΑ/2004 καθαρής αξίας 3.222,00€ πλέον ΦΠΑ 418,86€ εκδόσεως «.....»» το οποίο κρίθηκε εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ , προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά έκρινε το κύρος των βιβλίων και στοιχείων λαμβάνοντας υπόψη το είδος και τη βαρύτητα της παράβασης καθότι αφορά λήψη εικονικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της καθώς και της έκτασης που καταλαμβάνει το επίμαχο εικονικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.222,00€ σε σχέση με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ύψους 13.532,88€.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή στην κρινόμενη υπόθεση δεν διαθέτει περιθώρια διακριτικής ευχέρειας αλλά δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα με την έννοια ότι σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, η διαπίστωση και μόνο ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο λαμβάνοντας υπόψη ότι 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.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του κατά/2014 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ αρθ. 5 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (Άρθ. 5 ν. 2523/97) : **6.444,00€**

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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).