



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

Καλλιθέα, 16/12/2014

Αριθμός απόφασης: 4328

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 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 24/10/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά των υπ' αριθμ./19-09-2014 και/19-09-2014 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01/2002-31/12/2002 και 01/01/2003-31/12/2003 αντίστοιχα, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις υπ' αριθμ./19-09-2014 και/19-09-2014 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01/2002-31/12/2002 και 01/01/2003-31/12/2003 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 12/12/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/10/2014 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:

α) Με την υπ' αριθ. /19-09-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 82.685,55 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 18 §§ 2,9 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με την παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και το άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 6 και 9 του ν. 2523/97.

Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε-έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της είκοσι τέσσερα (24) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε δεκατέσσερα (14) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη δελτία αποστολής-τιμολόγια, τα οποία είναι και πλαστά, εκδόσεως με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 78.311,85 € και δέκα (10) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη δελτία αποστολής-τιμολόγια εκδόσεως με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 74.809,55 €.

β) Με την υπ' αριθ. /19-09-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 57.276,72 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 18 §§ 2,9 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με την παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και το άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 6 και 9 του ν. 2523/97.

Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε-έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της οκτώ (8) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, τα οποία είναι και πλαστά. Ειδικότερα η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε οκτώ (8) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη δελτία αποστολής-τιμολόγια εκδόσεως με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 106.068,00 €..

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει πλήρως την εικονικότητα των τιμολογίων, αλλά η κρίση της στηρίζεται αποκλειστικά σε καταγγελίες τρίτων και πληροφοριακά δελτία άλλων Υπηρεσιών
- Οι εκδότριες επιχειρήσεις των επίδικων τιμολογίων δεν ήταν άγνωστα φορολογικώς πρόσωπα, αλλά υπαρκτές επιχειρήσεις.

- Οι εξοφλήσεις των τιμολογίων έγιναν νόμιμα στον εμφανιζόμενο ως εκπρόσωπο των εταιριών και όλες οι πληρωμές της εταιρείας είναι πραγματικές.
- Οι συναλλαγές που περιγράφονται στα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια είναι πραγματικές.
- Η φορολογική αρχή αδυνατεί να αποδείξει ότι η προσφεύγουσα δεν ενήργησε με καλή πίστη.
- Για τις επίδικες πράξεις έπρεπε να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 και 66 του ν. 4174/2013.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «3. Ως Πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. 4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή, με βάση τις από και εκθέσεις Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου, στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, η οποία αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα, και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και εκτίμησης όλων μαζί των στοιχείων που υπήρχαν στη διάθεση των ελεγκτικών υπηρεσιών. Συγκεκριμένα στις εν λόγω εκθέσεις, αφού έγινε έρευνα της πραγματικότητας των συναλλαγών, διαπιστώθηκε πέραν πάσης αμφιβολίας η εικονικότητα των φερόμενων ως εκδοτριών εταιριών και

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Αττικής και της αντίστοιχης των Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου και καταγράφεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (επανάληψη διαδικασίας) της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, κατόπιν επανάληψης διαδικασίας ύστερα από τις υπ' αριθμ./2013 και/2013 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά-Τμήμα 2^ο τριμελές, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε συνολικά τριάντα δύο (32) εικονικά τιμολόγια κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2002-2003. Με αυτόν τον τρόπο απέφυγε την καταβολή άμεσων και έμμεσων φόρων. Ειδικότερα, με την αποδοχή, λήψη και καταχώριση στα βιβλία της των επίδικων εικονικών τιμολογίων, η επιχείρηση εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α., εμφάνισε διογκωμένες δαπάνες άρα και λιγότερα κέρδη με αποτέλεσμα να έχει περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση.

Επειδή στην περίπτωση που αποδίδεται εικονικότητα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή για την οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Αν όμως πρόκειται για συναλλαγή με πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία διεύθυνση, φορολογική αρχή, αρκεί το γεγονός αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και του επιχειρηματία που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 446/2003, 2676/2002, 2445/2002, 1055/2002, 3411/2004).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού και ότι ενήργησαν με καλή πίστη, με την αντικειμενική και όχι την υποκειμενική της έννοια (και όχι κατά την ιδίαν αυτών αντίληψη), δρώντας δηλαδή ως έντιμοι και δίκαιοι άνθρωποι λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, παρά διατείνεται ότι η εξόφληση των επίδικων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε μέσω του αντιπροσώπου των εταιριών αυτών,

Επειδή δεν αποκλείεται ο έλεγχος και η σύνταξη της έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου οικονομικής εφορίας να στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής εφορίας ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, ενώ σύμφωνα και με τις αποφάσεις 4783/1996 και 4503/1995 και 1151/1998 του ΣτΕ, η περί διαπιστώσεως παραβάσεων του ΚΒΣ έκθεση των οργάνων της ΥΠΕΔΑ δύναται και μόνη της ν' αποτελέσει νόμιμο έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., χωρίς να απαιτείται η σύνταξη και από τον τελευταίο άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου, έστω και αν η έκθεση της ΥΠΕΔΑ συνετάγη επ' ευκαιρία φορολογικού ελέγχου σε άλλη επιχείρηση από εκείνη στην οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών

φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία. ...ΑΠ 285/2012.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) «Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

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, στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 παράγραφος 1 ορίζεται: «Στο Φ.Π.Α. 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 ο έλεγχος ενημέρωσε την προσφεύγουσα εταιρεία ότι δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 επιβάλλοντας σχετικό αίτημα εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων επιβολής προστίμων, πλην όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (επανάληψη διαδικασίας) της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής 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 υπ' αριθμ. πρωτ./24-10-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ:

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

α) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002

Πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού: 82.685,55 €

β) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003

Πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού: 57.276,72 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α.
ΚΑΚΙΩΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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).