



**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, 25/02/2015

Αριθμός απόφασης: 771

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 09/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία <<.....>>, ΑΦΜ, έδρας, οδός κατά των υπ. αριθμ. &/2014 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 2004 και 2005 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθ. &/02-12-2014 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 2004 και 2005 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26-11-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

6. Την από 13/02/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 09/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της επιχείρησης με την επωνυμία <<>>, ΑΦΜ 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.-/02-12-2014 προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 45.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2004 και 25.000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 2005, αντίστοιχα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ .

Οι παραβάσεις αφορούν τη λήψη δύο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880 ευρώ και απροσδιόριστης εικονικής αξίας στη χρήση 2004 και συγκεκριμένα του Τ.Π.Υ. με αριθμό/ 25-11-2004 και του Τ.Π.Υ. με αριθμό/13-12-2004 , εκδόσεως του καθαρής αξίας εκάστου 22.500,00€ . Ομοίως η παράβαση για τη χρήση 2005 αφορά τη λήψη ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας άνω των 880 ευρώ και απροσδιόριστης εικονικής αξίας και συγκεκριμένα του Τ.Π.Υ. με αριθμό/ 30-11-2005, με εκδότη τον ίδιο ως άνω, καθαρής αξίας 25.000,00€.

Η διαπίστωση των παραβάσεων προέκυψε σε εκτέλεση της με αριθμό/24-01-2014, ως συνέχεια της με αριθμό, Εντολής Επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) στις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./06-11-2012 διαβιβαστικό έγγραφο του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου προς τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, με συνημμένη την συνταχθείσα την 31-10-2012 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ , που αφορούσε Σύμφωνα με τη σχετική έκθεση διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι διαφημίσεις που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια έχουν πραγματοποιηθεί, έχουν εξοφληθεί νόμιμα και έχουν ελεγχθεί από το ΠΕΚ στα πλαίσια τακτικού ελέγχου με την αρ. εντολή για τις χρήσεις 2003-2005. Επίσης έχει περιαίώσει τη χρήση 2006 με το Ν.3697/2008 και με το Ν.3888/2008 τις χρήσεις 2007 έως 2009.
- Αφού είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος από το ΠΕΚ για τις χρήσεις 2003-2005

και είχε ενταχθεί στην περαίωση με τον Ν.3697/2008 για τη χρήση 2006 και Ν.3888/2008 για τις χρήσεις 2007-2009, νόμιμα δεν διαφύλαξε τα φορολογικά της στοιχεία με αποτέλεσμα να μη μπορεί να αποδείξει την εγκυρότητα της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.228/1994 << Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β)>>

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, <<συμπληρωματικά>> στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ 279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου έφορου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ'αυτήν (ΣτΕ 2985-88/1981).

Ιδιαίτερος δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενόμενης σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν.1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

Επειδή με την αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-4-2001) έγινε δεκτό ότι : α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παρ.2 του Ν.2238/94 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. Β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων. Εκ των ανωτέρω λεχθέντων προκύπτει η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να επανέλθει σε διαχειριστική περίοδο ήδη ελεγχθείσα με τακτικό έλεγχο και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών , όπως καταγράφεται στην από 26/11/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που αφορά την λήπτρια και προσφεύγουσα της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ συνεπεία της από 31-10-2012 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που αφορά την εκδότρια, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει τη μη εκπλήρωση στο σύνολο της επίμαχης παροχής εκθέτοντας σ' αυτήν, 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 έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «...ενώ στα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αξίας» και επιβάλλεται πρόστιμο βάσει της παρ. 10Β του άρθρου 5 του ίδιου νόμου, η οποία ορίζει ότι : «...Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό(50%)».

Επειδή σύμφωνα με τις 1055/2002, 1553/2003, 1278/2011 και άλλες συναφείς αποφάσεις του ΣτΕ, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή. Η φορολογική αρχή στην προκειμένη περίπτωση απέδειξε αδιαμφισβήτητα ότι εξέδιδε συστηματικά τιμολόγια με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής και τα οποία θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αξίας.

Ο επιτηδευματίας μπορεί να απαλλαχθεί αν αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 424/2013 και άλλες συναφείς αποφάσεις) στις περιπτώσεις που η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου πλην όμως ο διενεργηθείς έλεγχος δεν διαπίστωσε τέτοια παράβαση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2015 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

- Χρήση 2004: Πρόστιμο αρθ. 5 Ν. 2523/97 : 45.000,00 Ευρώ.
- Χρήση 2005: Πρόστιμο αρθ. 5 Ν. 2523/97: 25.000,00 Ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

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).