



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 12/03/2015

Αριθμός απόφασης 998

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/2014 ενδικοφανή προσφυγή της '.....' με Α.Φ.Μ., η οποία έχει έδρα στο, επί των οδών και, κατά της υπ' αριθμ./2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4174/13, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την

διαχειριστική περίοδο 01/01/02- 31/12/02 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./2014 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4174/13, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/02- 31/12/02, της οποίας ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση καθώς και την από οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων (πρώην Κ.Β.Σ.) - ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ-.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από **εισήγηση του Α3** τμήματος της υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '.....' με Α.Φ.Μ., 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' αριθμ./2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων του ν. 4174/13. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 299.860,94€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/02- 31/12/02 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 και 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 66 του ν. 4174/13 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,14 και 18§§2 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/97.

Η παράβαση αυτή αφορά, την λήψη από την προσφεύγουσα, είκοσι τεσσάρων (24) **εικονικών** ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 299.860,94€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της από Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων (πρώην Κ.Β.Σ.) - ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ- των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. και Ο έλεγχος διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/02, ύστερα από την με αριθμό/2013 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφασή του το Διοικητικό Εφετείο (Τμήμα), ακύρωσε την με αριθμ...../2006 ΑΕΠ του Προϊσταμένου του

....., ως νομικώς πλημμελή, διότι η φορολογική Αρχή που εξέδωσε την πράξη αυτή, δεν διασφάλισε στην προσφεύγουσα, ως όφειλε, την ευχέρεια να εκθέσει τις απόψεις της σύμφωνα με το άρθρο 20 §2 του Συντάγματος, αφού δεν επέδωσε σε αυτή το προβλεπόμενο από το άρθρο 36§7 του ΚΒΣ σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων.

Η διαπιστωθείσα παράβαση είναι η λήψη από την προσφεύγουσα και η καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, ωστόσο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§2 του ν. 2523/97 καταλογίστηκε παράβαση μόνο για την λήψη των εικονικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4174/2013. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής **και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της.**

2) Η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί φορολογικά ανύπαρκτη επιχείρηση καθόσον έχει προβεί στις κάτωθι ενέργειες ενώπιον των αρμοδίων φορολογικών αρχών, από τις οποίες τεκμαίρεται η ύπαρξη συναλλακτικής δραστηριότητας από αυτήν :

α) Έχει υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριοτήτων στην Δ.Ο.Υ. στις με έδρα επί της οδού στην

β) Έχει λάβει νόμιμα ΑΦΜ, το οποίο και αναγράφεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

γ) Έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001 και 2002 (χρήσεις 2000 και 2001), εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2000 και 2001, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον Ιανουάριο του 2002 έως και το Νοέμβριο του έτους 2002 καθώς και για τα 1ο και 2ο τρίμηνο του έτους 2003.

δ) Είχε νομίμως θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια ως άνω Δ.Ο.Υ. Άλλωστε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία θεωρούνται από την φορολογική αρχή εικονικά και όχι πλαστά.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται την υπ' αρ./2003 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ

3) Κατά τον χρόνο έκδοσης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, η λήπτρια εταιρεία δεν είχε την υποχρέωση να προβαίνει στην εξόφληση του τιμήματος Τιμολογίων μέσω επιταγών ή μέσω τραπεζικών λογαριασμών καθόσον αυτά, υπολείπονται το καθένα του ποσού των 15.000 ευρώ (άρθρο 18 παρ. 2 ΚΒΣ, όπως ίσχυε δυνάμει του άρθρου 16 του Ν. 2992/2002)

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ 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 πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528 και 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου(βλ. ΣτΕ 1184,1126/2010).

Επειδή όπως αποδεικνύεται από την από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) της Δ.Ο.Υ., στην οποία επισυνάπτεται και η από 01/02/2006 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. Π.Δ. Αττικής (που αφορά την προσφεύγουσα), η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση «..... » με Α.Φ.Μ., δεν απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα για να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή και η έλλειψη αγορών καθιστά αυτή **συναλλακτικά** ανύπαρκτη καθόσον :

α) Δεν δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών ως πελάτης από καμία επιχείρηση από τις χρήσεις 2000 (υπέβαλε δήλωση έναρξης δραστηριότητας

στις 6/12/2000) έως και τη χρήση 2002. Επίσης διαπιστώθηκε ότι για τις εν λόγω χρήσεις δεν υπάρχουν εισαγωγές μέσω του τελωνείου και ούτε είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Αντιθέτως όμως δηλώθηκε ως προμηθευτής, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων στις παραπάνω χρήσεις και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς πλήθος επιχειρήσεων, προς τις οποίες φέρεται να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις .

β) Κατά το χρονικό διάστημα που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές (4/11/02- 11/12/02) η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση είχε εξαφανιστεί από την δηλούμενη έδρα και δεν έχει ανευρεθεί έως και την ημερομηνία σύνταξης της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΥΠΕΕ Π.Δ. Αττικής.

γ) Επί των μηχανογραφικά εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων έχουν αναγραφεί χειρόγραφα ως μέσα διακίνησης οχήματα, τα οποία ανήκουν στην προσφεύγουσα . Τα οχήματα αυτά εμφανίζονται να έχουν πραγματοποιήσει μεταφορές εμπορευμάτων που ξεπερνούν σε βάρος ακόμη και το μεικτό τους βάρος και

δ) Έχουν εκδοθεί πλήθος Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου σε βάρος του εκδότη ‘.....’ **για έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2004.**

Επειδή η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ κατά τους πρώτους μήνες του έτους 2003, ήτοι κατά χρονικό διάστημα μεταγενέστερο των επίμαχων συναλλαγών, **δεν αποδεικνύει** ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση εξακολουθούσε να αναπτύσσει επιχειρηματική – συναλλακτική δραστηριότητα καθόσον λόγω της εξαφάνισής της:

α) Δεν μπόρεσε ο έλεγχος να διασταυρώσει τις ανωτέρω υποβληθείσες δηλώσεις με τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της για να διαπιστωθεί η ακρίβεια των δηλωθέντων.

β) Υπάρχουν εκδοθείσες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου σε βάρος της **για έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2003.**

γ) Δεν δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών ως πελάτης από καμία επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν αποδεικνύονται οι δηλούμενες εισροές της.

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ’ αριθμ./2003 απόφασή του δέχεται ότι: Όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού

τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας. Αν η εικονικότητα συνίσταται στο ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως με το πρόσωπο που εμφανίζεται ως εκδότης του τιμολογίου, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη, αν αποδεχθεί ότι το πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει φορολογικά στοιχεία. Η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα απόφαση του ΣτΕ αφορά την συγκεκριμένη διαφορά που έκρινε το δικαστήριο μεταξύ εκείνων που διετέλεσαν διάδικοι στη συγκεκριμένη δίκη, με βάση τα ιδιαίτερα πραγματικά ζητήματα αυτής.

Επειδή εν προκειμένω όπως έχουμε αναπτύξει και ανωτέρω, η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση είναι **συναλλακτικά** ανύπαρκτη και δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των φορολογικών στοιχείων, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η με αριθμό/2003 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή κατά τον χρόνο έκδοσης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του Π.Δ. 186/92, να προβαίνει σε εξόφληση αυτών μέσω τραπεζικών λογαριασμών και επιταγών. Ωστόσο παρατηρούμε ότι η αξία κάθε ενός εξ αυτών (τιμολογίων) είναι λίγο μικρότερη των 15.000,00€ και σε ορισμένες ημερομηνίες στις οποίες η συνολική αξία θα ξεπερνούσε το ανωτέρω ποσό, έχουν εκδοθεί δυο (2) φορολογικά στοιχεία με αξία μικρότερη των 15.000,00€ το κάθε ένα, και έτσι δεν υπήρχε υποχρέωση από την προσφεύγουσα της εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικών καταθέσεων ή επιταγών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων (πρώην Κ.Β.Σ.) - ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ- της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό/2014 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης ‘.....’, Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01- 31/12/02

Πρόστιμο άρθρου 5 § 10 περ.β΄ του ν.2523/97 : Συνολικό ποσό 299.860,94€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99)