



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

Καλλιθέα 05-06-2015

Αριθμός απόφασης: 2331

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 09-03-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ....., με έδρα στο, κατά της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01-01-2001 / 31-12-2001, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01-01-2001 / 31-12-2001 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 04-06-2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 09-03-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ....., 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' αριθ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 90.917,09€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2001 / 31-12-2001 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10β & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ.1, 18 παρ.2 και 3 του Π.Δ. 186/1992.

Η παράβαση αφορά στην αποδοχή, λήψη και καταχώρηση, από την προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2001, πέντε (5) εικονικών (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) και πλαστών (καθότι ουδέποτε θεωρήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.), φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 90.917,09 € με αναλογούν ΦΠΑ 16.365,08 € εκδόσεως της επιχείρησης «..... Α.Φ.Μ.»

Τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία είναι τα εξής:

- Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.160.000δρχ πλέον ΦΠΑ 388.800δρχ
- Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 4.320.000δρχ πλέον ΦΠΑ 777.600δρχ
- Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 11.000.000δρχ πλέον ΦΠΑ 1.980.000δρχ
- Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 5.500.000δρχ πλέον ΦΠΑ 990.000δρχ
- Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 8.000.000δρχ πλέον ΦΠΑ 1.440.000δρχ

Η ως άνω προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν και αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (επανάληψη διαδικασίας) του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

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

- Η φορολογική αταξία του εκδότη δεν επιδρά στο κύρος της συναλλαγής
- Ο αντισυμβαλλόμενος δεν είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο καθότι, έχει ΑΦΜ, έχει κάνει έναρξη εργασιών και έχει θεωρήσει στοιχεία στην Δ.Ο.Υ. Επιπλέον το αντικείμενο εργασιών του, και ο τόπος έδρας του ήταν στοιχεία αληθή, ενώ οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίδικα τιμολόγια πραγματοποιήθηκαν κανονικά.
- Τελώντας σε καλή πίστη δεν υποψιάστηκαν ότι τα προσκομισθέντα παραστατικά ήταν πλαστά
- Η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ερείδεται αποκλειστικά στο γεγονός ότι εκδότης των τιμολογίων ήταν ο - φορολογικά ανύπαρκτο πρόσωπο, και δεν διέλαβε στο σκεπτικό της έκθεσης τα απαραίτητα εκείνα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι

οι συναλλαγές δε πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...»

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 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 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 η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων. Περιγράφεται δε αναλυτικά ποια φορολογικά στοιχεία κρίνονται εικονικά, ποιος εμφανίζεται ως εκδότης των στοιχείων αυτών, ποια η αξία των στοιχείων και ποιος ο αναλογών Φ.Π.Α. που εισέπραξε παράνομα ο προσφεύγων, ποιο το αποτέλεσμα της χρήσης του πλαστού - εικονικού φορολογικού στοιχείου καθώς και κάθε στοιχείο του ελέγχου που αναιρεί τυχόν αμφισβήτηση περί της εικονικότητας των επίδικων φορολογικών στοιχείων, ενώ τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (Κ.Β.Σ. ΠΔ186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, τα επίμαχα παραστατικά είναι πλαστά και εικονικά, και η εκδότρια επιχείρηση, «.....», ΑΦΜ....., αποτελεί «συναλλακτικά» ανύπαρκτη επιχείρηση, καθόσον:

- Σύμφωνα με έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας ο εν λόγω εκδότης α) έχει κάνει έναρξη εργασιών με αντικείμενο εργασιών την, στις, β) έχει θεωρήσει ένα χειρόγραφο μπλοκ τιμολογίων από Νο 1 έως Νο 50 από το έτος 1990 με κωδικό διάτρησης γ) δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το 1995 και συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΠΔ186/1992 δ) δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.
- Σύμφωνα με έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΣΤ Πειραιά, ο εν λόγω εκδότης δεν έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και ο κωδικός διάτρησης της Δ.Ο.Υ. για τον μήνα Μάρτιο 2000 είναι και όχι που φέρουν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία
- Είναι αδρανής η εταιρεία από το 1995, δεν απασχολεί εργατοτεχνικό προσωπικό και δεν έχει στην κατοχή της μεταφορικά μέσα.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι από τα παραπάνω συνάγεται ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αφού οι συναλλαγές είναι πραγματικές, αυτός είναι άτοπος καθώς από τα παραπάνω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση αυτών, αλλά απορρίπτει την περίπτωση οι εργασίες της συναλλαγών, οι οποίες αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια να πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση καθώς αυτή δεν ήταν σε θέση να τις εκπληρώσει.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες

εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α).....β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη...».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (επανάληψη διαδικασίας) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09-03-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση: Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 10β του ν. 2523/1997: 90.917,09 ευρώ
Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.

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).