



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

05-09-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

2975

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /07-04-2016 ενδικοφανή προσφυγή της Αστικής Δικηγορικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ. «.....» που εδρεύει στο «.....» κατά της υπ' αριθμ. «.....»/15/2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. «.....»/15/2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 03-03-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /07-04-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της Αστικής Δικηγορικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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. «.....» /15/2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας «.....» πρόστιμο συνολικού ποσού 1.464,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2§1, 12§1, και 18§2, του Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) , σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγρ 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97

Η παράβαση αφορά σε λήψη από την προσφεύγουσα «.....» σε δύο (2) περιπτώσεις ισάριθμων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα: α) του υπ' αριθμ. «.....» /08-03-2011 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 1.684,00€ και β) του υπ' αριθμ. «.....» 31-03-2011 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 1.976,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 3.660,00€, με περιγραφόμενο είδος και στα δύο φορολογικά στοιχεία « εργασίες ελαιοχρωματισμού», εκδόσεως της εταιρείας «.....» ΑΦ.Μ. «.....».

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται από 04-03-2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., «.....»ω . Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. «.....» /12-06-2015 εντολής του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμ. πρωτ. «.....» /29-09-2014 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε η από 17-04-2014 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας των ελεγκτών της ως άνω φορολογικής αρχής, «.....»ω , με ελεγχόμενη την ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα δικηγορική εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι τιμολογηθείσες με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες ελαιοχρωματισμών, όντως παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα δικηγορική εταιρεία. Αυτό αποδεικνύεται από τις λοιπές εργασίες ανακαίνισης στα γραφεία της προσφεύγουσας την συγκεκριμένη χρονική περίοδο, καθώς και από τις λοιπές αγορές γραφείων, καρεκλών εργασίας και κλιματιστικών μηχανημάτων. Για τις ανωτέρω εργασίες η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, μισθωτήριο επαγγελματικής στέγης, ιδιωτικά συμφωνητικά, τιμολόγια και εξοφλητικές αποδείξεις.

2) Η φορολογική αρχή, βασίστηκε σε κρίσεις και τυχόν ενδείξεις της έκθεσης του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής και όχι σε βέβαια γεγονότα ή τελεσίδικες περί εικονικότητας αποφάσεις διοικήσεως ή δικαστηρίων.

3) Η προσφεύγουσα εταιρεία, λειτούργησε καλόπιστα, καθώς δεν είχε γνώση των λοιπών δραστηριοτήτων νομίμων η παρανόμων, της εκδότριας των επίμαχων στοιχείων εταιρείας.

4) Η προσφεύγουσα εταιρεία, σε καμία περίπτωση δεν είχε σκοπό να προβεί σε λήψη «πλαστών » τιμολογίων, άλλωστε το δήθεν φορολογικό όφελος για αυτήν , στην κρινόμενη περίπτωση ήταν μηδαμινό.

5) Λόγω των εκτάκτων και πρωτοφανών οικονομικών και πολιτικών καταστάσεων του Ιουλίου του 2015 και των επακόλουθων βουλευτικών εκλογών της 5^{ης} Σεπτεμβρίου 2015, εκ παραδρομής δεν διατυπώθηκαν στη φορολογική αρχή εγκαίρως οι απόψεις και ενστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς τις υπό κρίση παραβάσεις.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 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 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».

Επειδή στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής κρίνονται αόριστα ως προς τη στοιχειοθέτηση της πραγματικής βάσης της παράβασης, εάν σε αυτή δεν ιστορείται ο τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο και κατέληξαν στο κρίσιμο συμπέρασμα (σχετ. ΔΠρΑθ 9964/2003, ΔΦΝ 2004. 766).

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση, από την από 17.04.2014 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Π.Δ. Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, δεν ήταν σε θέση όμως να πραγματοποιήσει τις απεικονιζόμενες στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία συναλλαγές.

Ειδικότερα:

- 1) Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την ως άνω φορολογική αρχή με την αριθμ. «.....»25-02-2013 στην δηλούμενη έδρα της, που βρίσκεται σε γραφείο 6^{ου} ορόφου πολυκατοικίας επί της οδού «.....», διαπιστώθηκε ότι αυτή ήταν κλειδωμένη. Από μαρτυρίες εργαζομένων σε διπλανά γραφεία προκύπτει ότι η ως άνω εταιρεία ουδέποτε λειτούργησε στον συγκεκριμένο χώρο.
- 2) Από μαρτυρία του ιδιοκτήτη του ως άνω γραφείου «.....» προκύπτει ότι τα μισθώματα κατέβαλε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτο πρόσωπο ονόματι «.....» κάτοικος «.....». Ο συγκεκριμένος, έχει χαρακτηριστεί, από έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ως εκδότης εικονικών και πλαστών στοιχείων μέσω άλλων μονοπρόσωπων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης.
- 3) Από μαρτυρία του κ. «.....» ιδιοκτήτη της προηγούμενης δηλωθείσας έδρας της ως άνω ΕΠΕ που ήταν στην διεύθυνση «.....» στον ω προκύπτει ότι, αυτή ήταν εξαφανισμένη χωρίς να καταβάλει ενοίκια και γιαυτό το λόγο έχει υποβληθεί αγωγή εξώσεως στο Ειρηνοδικείο Πειραιά, από 7-7-2011.
- 4) Ο διαχειριστής και μοναδικός εταίρος Δημήτριος «.....» λόγω προβλημάτων υγείας δεν ήταν σε θέση να εργαστεί και έπεσε θύμα εκμετάλλευσης από τρίτα άτομα, όπως δήλωσε στην ως άνω φορολογική αρχή η αδελφή του κ. «.....» δηλώνοντας επίσης ότι δεν ξέρει που βρίσκεται ο αδελφός της.
- 5) Δεν διέθετε προσωπικό, εξοπλισμό και μεταφορικά μέσα.

Επειδή, τόσο στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου της Π.Δ. Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όσο και στην από 04.03.2016 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων, και συγκεκριμένα δεν αποσαφηνίζεται εάν η εικονικότητα ανάγεται στο σύνολο της συναλλαγής ή στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε το από 20.10.2010 μισθωτήριο επαγγελματικής στέγης, από το οποίο προκύπτει ότι την ως άνω ημερομηνία μίσθωσε το ακίνητο επί της οδού «.....» που αναγράφεται και ως διεύθυνση πελάτη στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Προσκόμισε, επίσης λοιπά παραστατικά βελτιώσεων και επισκευών του ως άνω μισθίου. Σημειωτέον δε ότι το γεγονός αυτό δεν αμφισβητείται ούτε στην από 04.03.2016 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ούτε στο έγγραφο απόψεων του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Επιπροσθέτως, από τη φύση της δραστηριότητας της προσφεύγουσας (δικηγορική εταιρεία), καθίσταται πρόδηλο ότι η μετεγκατάστασή της σε νέα έδρα απαιτούσε τη διαμόρφωση του εν λόγω χώρου.

Επειδή, όπως συνάγεται από τα ανωτέρω, οι απεικονιζόμενες στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν αλλά όχι από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» αλλά από τρίτα πρόσωπα και συνεπώς η κρίση της φορολογικής αρχής περί στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης στην προσφεύγουσα παράβασης της λήψης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Ως εκ τούτου, τα υπ' αριθμ. 667/08.03.2011 και 741/31.03.2011 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση εφαρμοστέες, ως προς την επιβολή του προστίμου, τυγχάνουν οι διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, αντί της περ. β' του ιδίου άρθρου, που εφαρμόστηκαν από τη φορολογική αρχή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την εν μέρει αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. «.....» /07-04-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....»ω με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ. «.....».

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

Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2011

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περίπτωση δ' ν. 4337/2015 ποσό: (3.660,00X 20%) **732,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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).