



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 25/01/2016

Αριθμός απόφασης: 138

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό κατάθεσης Προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού) ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου , της ήδη λυθείσας και υπό εκκαθάριση τελούσας, προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:

νομίμως εκπροσωπούμενης από την κ. , κατοίκου
..... , οδός κατά της με αριθμό προσβαλλόμενης
Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/01/2001-31/12/2001 του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας
εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 192.868,67 € (ΒΑΣ. ΥΠ. Χ 2 Χ 50%), για τη διαχειριστική
περίοδο 01/01/201-31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §10 περίπτωση β & 9
του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11 § 1, 12 § 1, 18 § 2, του
Π.Δ. 186/92. Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη με ημερομηνία
θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τη με αριθμό Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου – επί
της ως άνω προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
..... , διαχειριστικής περιόδου 1/01/2001-31/12/2001.

7. Το με αριθμ. πρωτ., έγγραφο της Δ.Ο.Υ. και με αριθμ.
πρωτ. ΔΕΔ

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την από 25-01-2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό κατάθεσης Προσφυγής με
αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού) ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου
..... της ήδη λυθείσας και υπό εκκαθάριση τελούσας προσφεύγουσας εταιρείας με την
επωνυμία με Α.Φ.Μ.: ,
η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων, τις απόψεις της
αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο
εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου
της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της ήδη λυθείσας και υπό εκκαθάριση τελούσας,
προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία
..... πρόστιμο συνολικού ποσού 192.868,67 € (ΒΑΣ. ΥΠ. Χ 2 Χ 50%)
για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/201-31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §10
περίπτωση β & 9 του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 11 §1, 12 §1,
18 § 2, του Π.Δ. 186/92. Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) .

Η παράβαση αφορά τη λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) για
συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα
φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στις εξής παραβάσεις :

α) επτά (7) αυτοτελείς παραβάσεις γιατί η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία, επτά (7) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 10.395.000 δρχ. πλεον Φ.Π.Α. 1.871.100 δρχ. από την επιχείρηση , , , A.Φ.Μ.: και

β) είκοσι τέσσερις (24) αυτοτελείς παραβάσεις γιατί η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία, είκοσι τέσσερα (24) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 55.325.000 δρχ. πλεον Φ.Π.Α. 9.958.500 δρχ. από την επιχείρηση , , , A.Φ.Μ.:

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμό εντολής επανελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

Η με αριθμό εντολή επανελέγχου για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) , εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2001-31/12/2001 και 01/01/2002-31/12/2002 , συνεπεία των με αριθμό πρωτ. και Δελτίων Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. και Δ.Ο.Υ. αντιστοίχως τα οποία αποτελούν νέα-συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94, δεδομένου ότι οι εν λόγω διαχειριστικές περίοδοι είχαν περαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3259/2004.

Κατά της ως άνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου (η οποία κοινοποιήθηκε την , ασκήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία εμπρόθεσμα η με αριθμό καταχώρησης , Προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού) ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή – με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού), αιτείται να γίνει δεκτή η προσφυγή της, να επιλυθεί συμβιβαστικά στο πλαίσιο της διοικητικής επίλυσης η ως άνω διαφορά, άλλως να ακυρωθεί η παραπάνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως εικονικής απαιτείται συνολική εκτίμηση των επιμέρους πραγματικών στοιχείων, περιστατικών και δεδομένων που προκύπτουν σε μία υπόθεση, πράγμα που δεν έγινε από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα που έφεραν το βάρος της αποδείξεως της φερόμενης ως εικονικής συναλλαγής.

- Οι συναλλαγές δεν είναι ανύπαρκτες ούτε στο σύνολό τους, ούτε μέρος αυτών, γεγονός που αποδεικνύεται από την εκτέλεση των εργασιών στο χώρο.
- Τόσο οι εκδότριες ατομικές επιχειρήσεις όσο και η λήπτρια εταιρεία, την επίμαχη διαχειριστική περίοδο ήταν υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα, έχοντας υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών.
- Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από αοριστία, δημιουργεί σύγχυση ως προς το είδος και την ουσία της φερόμενης ως εικονικότητας του ένδικου τιμολογίου, στερείται νομίμου και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
- Η λήπτρια εταιρεία ενήργησε με καλή πίστη και δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί εικονικότητας.

Σύντομο ιστορικό - ισχύον νομοθετικό πλαίσιο - σχετικές θέσεις της διοίκησης

Όπως προαναφέραμε κατά της με αριθμό Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (η οποία κοινοποιήθηκε την), ασκήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία εμπρόθεσμα η με αριθμό καταχώρησης Προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου, και παράλληλα υπέβαλε αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 70^Α του ν.2238/94, ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις διαβίβασε με το με αριθμό πρωτ..... έγγραφό της το διοικητικό φάκελο της υπόθεσης μαζί με το αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς στην τότε αρμόδια Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης της διαφοράς του άρθρου 70^Α του ν.2238/94.

Στις επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. **η με αριθμό απόφαση του Διοικητικού Εφετείου** σύμφωνα με το σκεπτικό της οποίας, επειδή με την κρινόμενη προσφυγή, που ασκήθηκε εμπρόθεσμα, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε και ρητή πρόταση (αίτημα), κατ' άρθρο 70^Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς -αν και η συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπαγόταν στην αρμοδιότητα της ανωτέρω επιτροπής, καθώς το ποσό της διαφοράς δεν υπερέβαινε τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) €- και επειδή από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ότι εξετάστηκε το ως άνω αίτημα από το αρμόδιο όργανο (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) και αυτό ικανοποιήθηκε, εν όλω ή εν μέρει ή, αντιθέτως, η αιτούμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς ματαιώθηκε. Το Δικαστήριο *«Απέχει από την εκδίκαση της υπόθεσης. Αναπέμπει αυτήν στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης τα διαφοράς.»*

Ωστόσο, η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών κατ' άρθρο 70^Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, έπαυσε τη λειτουργία της δυνάμει του άρθρου 4 του ν.4183/2013, την 31/12/2013 και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1244/13 *«2.....Εάν κατά την τελευταία αυτή ημερομηνία (31.12.2013) δεν έχει εξεταστεί η αίτηση του*

υποχρέου, τότε θεωρείται κατά περίπτωση ότι δεν έχει επέλθει η διοικητική επίλυση της διαφοράς, ότι η αίτηση έχει απορριφθεί και ο υπόχρεος μπορεί να προσφύγει ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις, διαφορετικά, η πράξη οριστικοποιείται». Ως εκ τούτου ο φάκελος της υπόθεσης της προσφεύγουσας, ως εμπόπτουσας στην ανωτέρω διάταξη, επεστράφη στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό έγγραφο και πήρε αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ.

Περαιτέρω, με την παρ. α του άρθρου 50 του ν. 4238/14 ορίσθηκε ότι: «Υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70^Α του ν.2238/1994, για τις οποίες αυτή ήταν αποκλειστικά αρμόδια, και οι οποίες δεν εξετάστηκαν και αναπέμφθηκαν στη φορολογική διοίκηση, δύνανται με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις της αρχικής υποβολής να εξετάζονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών από την υποβολή σχετικής αιτήσεως του ενδιαφερομένου, μετά την οποία η σχετική αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Η αίτηση εξετάζεται, μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (17-2-2014)».

Η ανωτέρω διάταξη νόμου, όπως ρητά αναφέρεται, καταλαμβάνει καταλογιστικές πράξεις για την εξέταση των οποίων η επιτροπή ήταν αποκλειστικώς αρμόδιο όργανο, εφόσον εκκρεμούσαν ενώπιον αυτής μέχρι και 31/12/2013, προϋπόθεση που δεν συνέτρεχε στις καταλογιστικές πράξεις της προσφεύγουσας καθόσον όλες ήταν κάτω των 300.000,00 € (σχετ. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1140/05-06-12 και ΠΟΛ 1152/15-06-12).

Στο ίδιο πλαίσιο, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 184 του ν. 4261/14 (ΦΕΚ Α' 107/05-05-14) προστέθηκε περίπτωση 8 στο άρθρο 50 του ν. 4238/14 σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι: «οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 της παραγράφου α' του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70^Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31-12-2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει σχετική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή έχει παραιτηθεί από προσφυγή που ασκήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4183/2013 9^Α 186). Η σχετική αίτηση του φορολογουμένου προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Α 170) εξετάζεται μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (05-05-2014)».

Από την ως άνω διάταξη προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εάν και εφόσον τηρούσε τα προαπαιτούμενα αυτής (παραίτηση από την προσφυγή κλπ) θα μπορούσε να υποβάλλει εκ νέου σχετικό αίτημα διοικητικής επίλυσης από 05-05-2014 και εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός, στο διάστημα της οποίας, όμως, τελικώς δεν υπέβαλε το αίτημα αυτό.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ενημέρωσε στις με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό της, τη Γραμματεία του Διοικητικού Εφετείου

περί ματαίωσης της διαδικασίας διοικητικής επίλυσης διαφοράς. Έτσι, επαναπροσδιορίστηκε δικάσιμος, η κρινόμενη προσφυγή εισήχθη σε νέα συζήτηση από το Διοικητικό Εφετείο , , την , το οποίο αφού εξέτασε την υπόθεση, εξέδωσε τη με αριθμό απόφαση , με την οποία « απέχει από την εκδίκαση της υπόθεσης, αναπέμπει εκ νέου αυτήν στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς».

Στο σκεπτικό της απόφασης αναφέρεται ότι :« εφόσον με την απόφαση του Δικαστηρίου αυτού ορίσθηκε ότι η υπόθεση πρέπει να παραπεμφθεί στην αρμόδια Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών και ο Προιστάμενος της Δ.Ο.Υ., δεν την παρέπεμψε....., το Δικαστήριο κρίνει ότι η υπόθεση εξακολουθεί να είναι εκκρεμής και αναπέμπει για άλλη μία φορά ώστε να εκτελεσθούν τα οριζόμενα με την παραπάνω απόφαση του Δικαστηρίου.

Στο άρθρο 66 § 10 του Ν 4174/2013, ΦΕΚ (Α' 170) ορίζεται ότι « σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Η Δ.Ο.Υ., συμμορφούμενη με το διατακτικό της παραπάνω απόφασης του Διοικητικού Εφετείου , , προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη στην παρ. 10 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) διαδικασία διοικητικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς, όπως περαιτέρω αυτή διευκρινίζεται στο άρθρο 1 περίπτωση 95 της υπ' αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-2-2014 (ΦΕΚ 478Β'/26-2-2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί «Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία (στη νόμιμο εκπρόσωπο κ.) την με αριθμό πρωτ. πρόσκληση, προκειμένου, όπως εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών, από την επομένη της κοινοποίησης αυτής, προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς επί της διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της (η με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.) και για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση του Διοικητικού Εφετείου

Η προσφεύγουσα εταιρεία, νομίμως εκπροσωπούμενη από την κ....., εντός των τασσομένων χρονικών περιθωρίων, ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση, «αρνήθηκε κατηγορηματικά την αποδοχή» της προσβαλλόμενης πράξης με την με

αριθμό πρωτ. αναφορά απάντηση η οποία υπογράφεται από τον πληρεξούσιο δικηγόρο

Η Δ.Ο.Υ., με το αριθμ. πρωτ. έγγραφό της διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας, Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ, για τις δικές μας ενέργειες, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 66 § 10 του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997: «*Θεωρείται ως πλαστό 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*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997: «*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.....*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 § 9 του ΠΔ 186/92: «*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 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 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.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 την απόφαση ΣτΕ 116/2013: «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 πραγματοποίησής 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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται στην από οικεία Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία φέρονται ότι έχουν εκδοθεί **α)** από την επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: και **β)** από την επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: , για τις οποίες προκύπτουν τα παρακάτω:

Α. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. που παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ., όπως αναφέρεται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ως άνω Δ.Ο.Υ., η ατομική επιχείρηση ,

....., , **Α.Φ.Μ.** :, είναι εκδότης πλαστών και εικονικών τιμολογίων για τους παρακάτω λόγους:

α. Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με αντικείμενο δραστηριότητας
....., ενώ στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε, ως αντικείμενο εργασιών χρησιμοποιούσε κατά περίπτωση τα παρακάτω επαγγέλματα:

-
-
-
-
-

β. Διεύθυνση εργασιών στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εμφανίζεται η οδός
στηνκαι όχι η, την οποία δήλωσε με την δήλωση έναρξης δραστηριότητας.

γ. Δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμιά από τις χρήσεις 2001, 2002 & 2003.

δ. Δεν διέθετε τα απαραίτητα εμπορεύματα για πραγματοποίηση συναλλαγών, αφού δεν είχε πραγματοποιήσει καμία αγορά εμπορευμάτων, όπως προκύπτει από έγγραφο της Γ.Γ.Π.Σ..

ε. Η εξόφληση των συναλλαγών γίνεται με καταβολή μετρητών.

στ. Δεν είχε στην κατοχή του μεταφορικά μέσα (Ι.Χ. & Δ.Χ.) .

ζ. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία φέρουν στοιχεία διάτρησης διαφορετικά από εκείνα που ισχύουν κάθε μήνα στην Δ.Ο.Υ. και δεν έχουν καταχωρηθεί σχετικές θεωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία του τμήματος Κ.Β.Σ. της αυτής Δ.Ο.Υ. , και

Β. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.
..... , που παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. , όπως αναφέρεται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ως άνω Δ.Ο.Υ., η ατομική επιχείρηση, **Α.Φ.Μ.** :, είναι εκδότης πλαστών και εικονικών τιμολογίων για τους παρακάτω λόγους:

α. Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με αντικείμενο δραστηριότητα

β. Έχει υποβάλλει για τη χρήση 2000, οικ.έτος 2001, δήλωση φόρου εισοδήματος όπου δηλώνονται εισοδήματα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες. .

γ. Δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Π.Α. .

δ. Δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ..

ε. Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών. Η εξόφληση των συναλλαγών γίνεται με καταβολή μετρητών. .

στ. Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα. .

ζ. Ήταν άγνωστος στις δηλωθείσες διευθύνσεις επαγγελματικής δραστηριότητας.

η. Δεν ήταν συνεπής με τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Δεν αποδεικνύεται ότι είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις καθόσον δεν είχε κάνει αγορές ,δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και δεν απασχολούσε προσωπικό. Οι δηλωθείσες δραστηριότητες δεν περιλαμβάνονται στα εμπορεύματα ή υπηρεσίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια. Εξέδωσε σωρεία φορολογικών στοιχείων προς διαφόρους επιχειρηματίες εμφανιζόμενη ως πολυπράγμων επιχείρηση να πουλά από την έδρα της και το υποκατάστημά της, χωρίς ουσιαστικά να υπάρχουν.

Η αξία των εκδοθέντων στοιχείων καθενός χωριστά αλλά και συνολικά ήταν ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Και κατά συνέπεια ο Φ.Π.Α. που αναλογεί ,αφενός δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο αφού δεν υπεβλήθησαν οι αντίστοιχες δηλώσεις και αφετέρου εκπέσθηκε από το φόρο εκροών των επιχειρήσεων που έλαβαν τα εκδοθέντα στοιχεία.

θ. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία φέρουν στοιχεία διάτρησης (κωδικός της Δ.Ο.Υ.), αλλά δεν έχει καταχωρηθεί σχετική πράξη θεώρησής τους στα τηρούμενα βιβλία του τμήματος Κ.Β.Σ. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. .

Επειδή, στην από οικεία Έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στο κεφάλαιο « Ελεγκτικές επαληθεύσεις Ενέργειες - Διαπιστώσεις ελέγχου » αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν στην ελεγχόμενη (λήπτρια) εταιρεία, τα πραγματικά στοιχεία, περιστατικά και δεδομένα που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος το καθένα χωριστά αλλά και συνολικά, καθώς και η συνολική συμπεριφορά τόσο της ελεγχόμενης (λήπτριας) εταιρείας όσο και των εκδοτριών επιχειρήσεων, ο ισχυρισμός ότι δεν έγινε συνολική εκτίμηση των επιμέρους πραγματικών στοιχείων, περιστατικών και δεδομένων της υπόθεσης για τον χαρακτηρισμό των συναλλαγών ως εικονικών είναι αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση ελέγχου, αναφέρεται ότι επειδή τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν χαρακτηριστεί από τις αρμόδιες για τον έλεγχο των εκδοτριών επιχειρήσεων Δ.Ο.Υ., πλαστά και εικονικά, ο έλεγχος διερεύνησε αν οι εργασίες και τα έργα που περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, έχουν πραγματοποιηθεί από την λήπτρια εταιρεία. Επαληθεύτηκε η εκτέλεση των έργων, με το ύψος της παροχής που αναφέρεται στα τιμολόγια, τις εργοδοτικές εισφορές (καταστάσεις Ι.Κ.Α.) , άλλες δαπάνες εργολάβων, έσοδα κ.λ.π. και με δεδομένο ότι τα έργα ολοκληρώθηκαν και τιμολογήθηκαν στους πελάτες, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι επιχειρήσεις: , Α.Φ.Μ.: και , Α.Φ.Μ.: , είναι εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο, ήτοι η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη , σε υπαρκτές όμως συναλλαγές ,οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία. Επομένως ο ισχυρισμός ότι οι συναλλαγές δεν είναι ανύπαρκτες ούτε στο σύνολό τους, ούτε μέρους αυτών, γεγονός που αποδεικνύεται από την εκτέλεση των

εργασιών στο χώρο, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι εκδότριες επιχειρήσεις των υπό κρίση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, , Α.Φ.Μ.: και , Α.Φ.Μ.: , είναι πρόσωπα συναλλακτικώς ανύπαρκτα, και ως εκ τούτου, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣΤΕ, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης της λήπτριας προσφεύγουσας επιχείρησης. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η καλή πίστη αυτής.

Επειδή, στην από οικεία Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. , αναφέρονται με σαφήνεια, πληρότητα και επαρκή απόδειξη οι λόγοι και τα πραγματικά περιστατικά που τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν πλαστά και εικονικά για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, ο ισχυρισμός ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από αοριστία, δημιουργεί σύγχυση ως προς το είδος και την ουσία της φερόμενης ως εικονικότητας του ένδικου τιμολογίου και στερείται νομίμου και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας , είναι αβάσιμος.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το στάδιο της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/01/2001-31/12/2001, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 § 10 του Ν. 4174/2013 και σύμφωνα με το διατακτικό της με αριθμό απόφασης του Διοικητικού Εφετείου – Τμήμα Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. , συμμορφούμενη με το διατακτικό της εν λόγω απόφασης, απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία την ως άνω πρόσκληση, προκειμένου όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, από την επομένη της κοινοποίησης αυτής, προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς επί της ως άνω προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της. Η προσφεύγουσα εταιρεία, νομίμως εκπροσωπούμενη από την κ. , εντός των τασσομένων χρονικών περιθωρίων, ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση, «αρνήθηκε κατηγορηματικά» την αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου προσφυγής - αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αιτήματος συμβιβασμού) επί της με αριθμό Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/01/2001-31/12/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου –, σύμφωνα με την υπ' αριθμό απόφασή του.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης