



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 11-12-2015

Αριθμός απόφασης: 266

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)
 - 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. 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».
 - ε. 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».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/7/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «...» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «...» με ΑΦΜ «...» που εδρεύει στη Θεσ/νίκη, «...» κατά της με αριθμ. «...»/2015 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 διαχ. περιόδου 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» Θεσ/νίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμ. «...»/2015 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 διαχ. περιόδου 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» Θεσ/νίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την «...»/22-6-2015 έκθεση ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 8-12-2015 εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 22-7-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «...» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «...» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. «...»/2015 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» Θεσ/νίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 συνολικού ποσού 14.250,00 € που αφορά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 για την παράβαση της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας με ταυτόχρονη μη απόδοση του φόρου από τον εκδότη των εικονικών στοιχείων.

Ο διενεργηθείς έλεγχος πραγματοποιήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. «...»/2015 Εντολής Μερικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» Θεσ/νίκης, καθώς προέκυψαν νέα στοιχεία για τη χρήση 2005, η οποία είχε ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο. Σύμφωνα με αυτά η προσφεύγουσα ως λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον «...», όπως αναφέρεται στην από 28/11/2014 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης «...», (σχετική και η από 31-10-2012 Έκθεση Ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου) εξέπεσε παράνομα ΦΠΑ ύψους 14.250 ευρώ, ενώ ταυτόχρονα ο εκδότης των εικονικών στοιχείων δεν απέδωσε τον οφειλόμενο φόρο σύμφωνα με την αρ. πρωτ. ΕΜΠ «...»/ 7-3-2013 έκθεση του ΣΔΟΕ

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» Θεσ/νίκης προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο :

- Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω υποθετικής και αυθαίρετης κρίσης για τη νομιμότητα επιβολής της

Αναφορικά με το μόνο λόγο της προσφυγής, ο οποίος συνίσταται στον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη απόφαση πάσχει ακυρότητας, επειδή «ο φορολογικός έλεγχος επικαλούμενος έγγραφο άλλης υπηρεσίας, το οποίο συντάχθηκε το 2013, καταλήγει στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από τον εκδότη, ο ΦΠΑ των ληφθέντων από αυτήν φορολογικών στοιχείων, χωρίς να παρατίθεται στο σώμα της παρούσας έκθεσης κανένα αποδεικτικό στοιχείο ή άλλο έγγραφο του ΣΔΟΕ για τις συγκεκριμένες συναλλαγές», αυτός είναι νόμω και ουσία αβάσιμος για τους λόγους που αναφέρονται παρακάτω:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990 ορίζεται ότι όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά

στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 συστάθηκε η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), ήδη μετονομασθείσα σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) δυνάμει της παρ. 1 του άρθρου 88 του ν. 3842/2010, και ανατέθηκαν σε αυτήν, μεταξύ άλλων, ελεγκτικές αρμοδιότητες, ως προς την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, που ασκούνται παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 30 παρ. 8 ν. 3296/2004). Εξάλλου στο Σ.Δ.Ο.Ε., «παρασχέθηκαν αρμοδιότητες για την αποκάλυψη διαφόρων οικονομικής φύσεως παραβάσεων, προκειμένου στη συνέχεια να επιληφθούν τα αρμόδια, ενόψει των καταρχήν πιθανολογηθεισών παραβάσεων, όργανα, προκειμένου αυτά, και όχι η ως άνω Υπηρεσία, να επιβάλουν τις σχετικές κυρώσεις» (ΣΤΕ 2797/2009, 3891/2010 και άρθρο 9 παρ. 3 ν. 2523/1997 ως προς την αρμοδιότητα επιβολής των προστίμων ΚΒΣ).

Επειδή σύμφωνα με τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι, ως προς τη νομιμότητα της έκθεσης ελέγχου που συντάσσεται από ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. και διαβιβάζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την επιβολή των σχετικών φόρων ή κυρώσεων, αρκεί η θεώρησή της από τον αρμόδιο Προϊστάμενο του Σ.Δ.Ο.Ε., καθότι πρόκειται για διαφορετική υπηρεσία, η οποία έχει παράλληλη με την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αρμοδιότητα να ελέγχει την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ..

Εξάλλου, η έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., με την οποία διαπιστώνονται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. μπορεί και μόνη αυτή να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της πράξης επιβολής προστίμου του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., χωρίς να απαιτείται η σύνταξη και από τον τελευταίο άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου (ΣΤΕ 4503/1995, 4783/1996, Διοικ. Πρωτ. Αθ. 9964/2003, Διοικ. Πρωτ. Κομοτηνής 44/2006, Διοικ. Πρωτ. Χανίων 42/2007).

Επειδή οι διοικητικές αρχές έχουν την υποχρέωση να χορηγούν πληροφορίες ή αντίγραφα από διοικητικά έγγραφα σε όποιον έχει απλώς εύλογο ενδιαφέρον, αλλά και από ιδιωτικά έγγραφα σε όποιον έχει ειδικό έννομο συμφέρον, εκτός εάν αυτό απαγορεύεται από ειδικές διατάξεις (άρθρο 10 παρ. 3 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν.2690/1999 περί Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας). Σύμφωνα με αυτό το άρθρο κατά δέσμια αρμοδιότητα δε χορηγούνται έγγραφα που αναφέρονται στην ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτων ή παραβλάπτεται απόρρητο προβλεπόμενο από ειδικές διατάξεις. Στην έννοια των ειδικών διατάξεων συμπεριλαμβάνονται και αυτές που αναφέρονται στο φορολογικό απόρρητο, οι οποίες βρίσκονται διάσπαρτες στα διάφορα φορολογικά νομοθετήματα.

Όπως προβλέπεται στο άρθρο 85 του Ν. 2238/94 οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου οι αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία και άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλο εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά. Το φορολογικό απόρρητο κάμπτεται μόνο στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θεσπίζει ρητά και κατά τρόπο περιοριστικό

Επειδή έχει γίνει νομολογιακά δεκτό ότι η υποχρέωση αιτιολογίας περιορίζεται, με αποτέλεσμα να μην συντρέχει λόγος ακύρωσης της διοικητικής

πράξης, όταν τα στοιχεία, στα οποία αυτή στηρίζεται έχουν χαρακτηριστεί νομίμως ως απόρρητα (ΣτΕ 3717/2012, 4600/2005).

Επειδή ειδικότερα για την περίπτωση της λήψης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται «πλαστά» και «εικονικά», ο λήπτης μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων μόνο κατά το μέρος αυτής που αφορά τον ίδιο σύμφωνα με το σκεπτικό της με αρ. 460/1999 Γνμ ΝΣΚ (σχετ. και η 1232/1999 ΠΟΛ)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση μετά το πέρας των ελέγχων που διενεργήθηκαν στον «...» τόσο από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου, όσο και από την Επιχειρησιακή Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων συντάχθηκαν αντίστοιχα εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ με βάση τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων ύψους δεκάδων εκατομμυρίων ευρώ. Μεταξύ των καταλογιζόμενων παραβάσεων σε βάρος του εκδότη τους «...» περιλαμβάνονται και τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 75.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 14.250 ευρώ με λήπτρια την προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 2005, τα οποία κρίθηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο ως μερικώς εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας.

Στις 18/6/2015 ο έλεγχος κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα το με αρ. «...»/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 62 Ν. 4174/2013, στο οποίο αυτή απάντησε με το με αρ. πρωτ. «...»/2015 ενώ κατά τα λοιπά αυτή έλαβε γνώση του περιεχομένου της από 28/11/2014 Έκθεσης Ελέγχου, καθώς της επιδόθηκε η με αρ. «...»/2014 Κλήση προς Ακρόαση από το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, στην οποία και απάντησε με το με αρ. πρωτ. «...»/2014 υπόμνημά της.

Κατά συνέπεια και αντίθετα με όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αφενός αυτή γνώριζε τις συγκεκριμένες αιτιάσεις, καθώς όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου τα επιδοθέντα έγγραφα πληρούν τόσο τις νόμιμες προϋποθέσεις, όσο και τις νομολογιακά τεθείσες, εφόσον γίνεται στο φορολογούμενο με πληρότητα γνωστή η πραγματική βάση της ερευνώμενης παράβασης προκειμένου να αναπτύξει λυσιτελώς τις απόψεις του (ΔΕΦ 53/2011), αφετέρου δεν μπορούσε να λάβει γνώση των λοιπών στοιχείων λόγω φορολογικού απορρήτου

Επειδή και κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/7/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «...» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «...» με ΑΦΜ «...» που εδρεύει στη Θεσ/νίκη, «...» κατά της με αριθμ. «...»/2015 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 διαχ. περιόδου 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» Θεσ/νίκης

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΙΣΗΓΗΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 2005 (1/1/2005 – 31/12/2005)

Συνολικό ποσό προστίμου: 14.250,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).