



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9587340
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

16.04.2015

Αριθμός απόφασης: 1564

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. Δ6Α118225 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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του «....., έδρα κατά του με αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτόν σχετικά έγγραφα.

4. Τον με αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ του οποίου ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του 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 τον αριθμό οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντοςσωματείου για τη διαχειριστική περίοδο 2003 η παράβαση της λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 27.684,00 ευρώ (άνω των 1.200 ευρώ) από την ανύπαρκτη επιχείρηση με ΑΦΜ: κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1 και 18§2 §9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθ.19§4 του Ν.2523/97 και επιβλήθηκε ως εκ τούτου πρόστιμο σύμφωνα με τα άρθρα 5§10 του ν. 2523/1997 ύψους **40.360,00 ευρώ**, ήτοι ίσο με το διπλάσιο της αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 5 § 10 β του ν. 2523/97 και με την επιφύλαξη των διατάξεων του αρθ.66παρ.32 του Ν.4174/2013

Το προσφεύγον Σωματείο είχε ελεγχθεί για την εν λόγω χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005 από την ΔΟΥ ΤΟΥΜΠΑΣ .

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν τηςεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης (ΣΤ' - Τούμπας), η οποία αντικαταστάθηκε με την με αριθμό εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' (Δ' -Θ' -Ι') Θεσσαλονίκης, καθώς και την με αριθμό **εντολή ελέγχου elenxis** της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, όπου ανατέθηκε η διενέργεια επανελέγχου, με αφορμή την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ειδικού συνεργείου ελέγχου, που διαβιβάστηκε στη Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ. έγγραφο, για την επιχείρηση με υπόνοιες ότι ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων .

Κατά των ανωτέρω το προσφεύγον Σωματείο κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

- Η έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής είναι πλημμελής - Η επιβολή της ως άνω κύρωσης είναι παράνομη στο μέτρο που δεν αποδεικνύεται κατά τρόπο άμεσο και επαρκή η αποδοθείσα στο Σωματείο μας παράβαση, ενώ αντίθετα οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.
- Τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής και θεώρησε καλόπιστα ότι πράγματι έλαβαν τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΕΣ

- Η πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώριση εικονικού τιμολογίου είναι νομικώς πλημμελής, κατά την έννοια του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας
- Σε κάθε περίπτωση έπρεπε να τύχουν εφαρμογής οι ρυθμίσεις του άρθρ. 55 παρ. 2γγ του ν. 4174/2013, σύμφωνα με το οποίο: «Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «..... 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».

Επειδή η εικονικότητα των συγκεκριμένων στοιχείων τεκμηριώθηκε πλήρως από την έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το πόρισμα της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο έλεγχος σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....η εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη ,ως αναλυτικά τεκμηριώνεται στις σελ. 14-19 στις σελ. 4-5 της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ' ΔΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότη 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, 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

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 **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, το προσφεύγον Σωματείο όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο (βλ. ΣΤΕ 3151/2006,3411/2004,1553,1264/2003,881/2002).

Επειδή το ελεγχόμενο Σωματείο δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο (π.χ.τραπεζικά έγγραφα ή στοιχείων διακίνησης ή αλλα),που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από έκθεση Επανελέγχου Κ.Β.Σ της ΔΟΥ Δ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου, λόγω ανυπαρξίας της απεικονιζόμενης σε αυτό συναλλαγής και ,ως εκ τούτου η περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος Σωματείου, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό που προβάλλεται εκ μέρους του αιτούντος σχετικά με την επιβολή προστίμου για την λήψη εν λόγω τιμολογίων,τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 , η κρινόμενη απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 β ... «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών καθώς και 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**, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με όλες τις διαδικασίες και τα στοιχεία που προβλέπει ο νόμος.

Επειδή σύμφωνα με τις Μεταβατικές διατάξεις του Άρθρου **66 παρ.48 του Ν.4174/13**

Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό

πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.

Επειδή το προσφεύγον Σωματείο δεν κατέθεσε στην αρμόδια φορολογική αρχή δήλωση με ανεπιφύλακτη αποδοχή των διαπιστωθεισών παραβάσεων με ταυτόχρονη καταβολή του 40% της συνολικής οφειλής, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αρθρ.55 του ν.4174/2013.

Επειδή η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποσκοπούσε στη μείωση του φόρου εισοδήματος μιας και το ελεγχόμενο σωματείο δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος για τα έσοδα αλλά σκοπό έχει την μείωση της φορολογητέας ύλης του λήπτη καθώς και την μείωση - μη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του Επανελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του
«.....»

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

ΧΡΗΣΗ 2003

- Πρόστιμο αρθ. 5 10β Ν.2523/97(ΣΒ2) 27.684,00 Χ 2= 55.368,00 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σημείωση : 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).