



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 14-04-2015

Αριθμός απόφασης:1426

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ. /2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. /2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 76.278,80€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-1999 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και την απόέκθεση ελέγχου της του Σ.Δ.Ο.Ε.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 76.278,80€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-1999 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 11 παρ 1 12 παρ 1 και 19 παρ. 4 του ΚΒΣ και 19 παρ. 4 του ν.2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου ΔΑΤ/1999 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» καθαρής αξίας 6.156.000 δρχ για ανύπαρκτη συναλλαγή, και την έκδοση ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου ΔΑΤ/1999 προς την επιχείρηση «.....», καθαρής αξίας 6.840.000δρχ, για ανύπαρκτη συναλλαγή.

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

Η φορολογική παράβαση καταλογίστηκε χωρίς επαρκή έλεγχο στα βιβλία με την επίκληση σωρείας αόριστων συμπερασμάτων τα οποία είναι ανεπίδεκτα δικαστικής ή άλλης εκτίμησης, στηριζόμενη απλώς σε καταγγελίες τρίτων ή σε έγγραφα άλλης αρχής, χωρίς προηγούμενο έλεγχο της αρμόδιας φορολογικής αρχής και είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα.

Επειδή ο ν.2523/1997 θεσπίζει για τις περιπτώσεις αυτές διοικητικές (πρόστιμα) και ποινικές κυρώσεις. «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 φορολογικώς πρόσωπο με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία ...Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή...». Σύμφωνα δε με το άρθρο 5 παρ.10 περ. β ν.2523/1997 «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψη εικονικών καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών, σε αντίθετη δε περίπτωση ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1. 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 περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό. Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Α.Π. /2012 Είναι ορθή και αιτιολογημένη η καταδικαστική απόφαση για φοροδιαφυγή με τη μορφή της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Για τη στοιχειοθέτηση του παραπάνω εγκλήματος απαιτείται αντικειμενικά η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η

αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξάρτητα από το εάν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικά 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. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται ως πρόσθετο στοιχείο για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος.

Ακόμα επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Α.Π./2014 Στην περίπτωση που τελείται το έγκλημα της φοροδιαφυγής με τη μορφή της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο. Είναι ορθή και αιτιολογημένη η καταδικαστική απόφαση για φοροδιαφυγή. Είναι αβάσιμη η ειδικότερη αιτίαση του αναιρεσείοντος, ότι απαιτείται να εξειδικεύεται στην απόφαση ο δόλος του κατηγορουμένου για φοροδιαφυγή. Ο δόλος ενυπάρχει στα περιστατικά που παρατίθενται προς αιτιολόγηση της πράξης, για την οποία καταδικάσθηκε ο ήδη αναιρεσείων, δηλαδή στην παραδοχή ότι οι συναλλαγές ήταν ανύπαρκτες. Η παραδοχή αυτή αιτιολογεί το στοιχείο της εκ μέρους του κατηγορούμενου γνώσης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ενόψει του ότι δεν απαιτούνται πρόσθετα στοιχεία για την ύπαρξη του δόλου στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3704/2012 Η διάγνωση του σκοπού αποκρύψεως ύλης δεν συνιστά προϋπόθεση για την στοιχειοθέτηση της φορολογικής παράβασης της αποδοχής εικονικού τιμολογίου, κατ' άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997.

Επειδή εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, αλλά και η του Σ.Δ.Ο.Ε. στην από έκθεση ελέγχου στις οποίες τα αποτελέσματα βασίστηκε και υιοθέτησε η Δ.Ο.Υ., βασίστηκε για τον καταλογισμό των επίμαχων παραβάσεων εκτός από έγγραφη αναφορά της , στην από εξέταση ως μάρτυρα της προσφεύγουσας και την από εξέταση ως μάρτυρα του του Στην από ένορκη κατάθεση της προσφεύγουσας, αυτή κατέθεσε μεταξύ των άλλων ότι «εκδόθηκε από την επιχείρηση το υπ αριθ./1999 τιμολόγιο δελτίο αποστολής συνολικής αξίας 7.264.080δρχ προς την επιχείρησή της, με εμπορεύματα αυτά που αναγράφονται στο τιμολόγιο δελτίο αποστολής εκδόσεώς της προς την επιχείρηση «.....», χωρίς να παραλάβει τα εμπορεύματα αυτά και χωρίς να πληρώσει το προαναφερόμενο ποσό». Την ίδια ημέρα σε ένορκη κατάθεση του πατέρα της , αυτός αναφέρει μεταξύ των άλλων ότι «Ο εξέδωσε το με αριθ./1999 τιμολόγιο δελτίο αποστολής της επιχείρησης συνολικής αξίας 7.264.080 δρχ, προς την επιχείρηση της κόρης του , για να εκδοθεί στην συνέχεια –με το ίδιο περιεχόμενο από την

επιχείρηση της κόρης του το με αρ./1999 τιμολόγιο δελτίο αποστολής συνολικής αξίας 8.071.200δρχ προς την επιχείρηση «.....» δίνοντας σε αυτόν την μεταξύ των προαναφερομένων τιμολογίων διαφορά του Φ.Π.Α. 123.120δρχ. Δεν γνώριζε ότι τα εκδοθέντα από τον τιμολόγια-δελτία αποστολής, τόσο της δικής του επιχείρησης όσο και της κόρης του είναι εικονικά. Τον διαβεβαίωσε ο ότι δεν έχει κανένα πρόβλημα, αλλά και εάν προκύψει για την μεταχρονολογημένη έκδοση αυτών θα πληρώσει αυτός το πρόστιμο.»

Επειδή οι καταθέσεις αυτές της προσφεύγουσας και, οι οποίες αποτελούν ομολογία της παράβασης της λήψης του με αριθ./1999 τιμολογίου δελτίου αποστολής της επιχείρησης συνολικής αξίας 7.264.080 δρχ και εν συνεχεία της έκδοσης του το με αρ./1999 τιμολογίου δελτίου αποστολής συνολικής αξίας 8.071.200δρχ προς την επιχείρηση «.....» με εικονικό στο σύνολό τους περιεχόμενο για ανύπαρκτες συναλλαγές, ουδέποτε ανακλήθηκαν με κατάθεση ιδίου βάρους και αξίας (οι καταθέσεις ήταν ένορκες και λήφθηκαν το ίδιο έτος 1999 των παραβάσεων) από την προσφεύγουσα ή τον πατέρα της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 του ν.2523/1997 τα πρόστιμα για λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων καταλογίζονται χωρίς να εξετάζεται «δόλος» ή πρόθεση του παραβάτη.

Επειδή ο έλεγχος δεν βασίστηκε «αποκλειστικά σε καταγγελίες τρίτων ή σε έγγραφα άλλης αρχής περί της διαπιστωθείσας παράβασης», όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά επιβεβαίωσε τις καταγγελίες αυτές με ομολογία της τελεσθείσας παράβασης από την ίδια την προσφεύγουσα, αλλά και τον πατέρα της ο οποίος με βάση τα από την προσφεύγουσα δηλωθέντα, στην συνέχεια επίσκεψης την του και στο γραφείο της, την επόμενη ημέρα εκείνος πήρε το στέλεχος τιμολογίων δελτίων αποστολής της επιχείρησής της και εξέδωσε το με αρ./1999 τιμολόγιο δελτίο αποστολής συνολικής αξίας 8.071.200δρχ προς την επιχείρηση «.....», για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και ως εκ τούτου εικονικές στο σύνολό τους.
Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η με Α.Π./2015 ενδικοφανής προσφυγή της του και να επικυρωθεί η με αρ./2014 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009

Οριστική φορολογική Υποχρέωση

Πρόστιμο της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009 :

Α) Για το εικονικό στο σύνολό του ληφθέν Δ.Α.Τ./1999 καθαρής αξίας 6.156.000 δρχ από την επιχείρηση «.....»: $1 \times 6.156.000 \text{ δρχ} \times 2 = 12.312.000 \text{ δρχ}$ ή 32.132,06€

Β) Για το εικονικό στο σύνολό του εκδοθέν Δ.Α.Τ./1999 καθαρής αξίας 6.840.000 δρχ προς την επιχείρηση «.....»: $1 \times 6.840.000 \text{ δρχ} \times 2 = 13.680.000 \text{ δρχ}$ ή 40.146,74€

Σύνολο προστίμου για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009: 25.992.000 δρχ ή 76.278,80€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).