



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

Καλλιθέα, 24/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3360

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

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 30/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, έδρα, οδός κατά των υπ. αριθμ.&...../10-06-2014 προσβαλλόμενων Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ.5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 2004 και 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις με αριθ.&...../10-06-2014 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 2004 και 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10-06-2014 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 24-10-2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 30/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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 τις υπ' αριθ.&...../10-06-2014 προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 476.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2004 και 5.274,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ 5β, 12, 18 παρ 2 και 9 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν τη λήψη επτά (7) φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 238.400,00€ χωρίς ΦΠΑ στη χρήση 2004 και εννέα (9) φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας εκάστου μικρότερης των 880,00€ , με συνολική αξία 4.500,00€ χωρίς ΦΠΑ στη χρήση 2006, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά. Ειδικότερα με βάση το με αριθμ. Πρωτ./21-02-2008 της ΥΠ.Ε.Ε. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρήση 2004 έλαβε επτά (7) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση <<.....>> με ΑΦΜ καθαρής αξίας 238.400,00€ τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο που ακολούθησε ως εικονικά. Επίσης από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προέκυψε επιπλέον πως η προσφεύγουσα επιχείρηση στη χρήση 2006 έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση <<>> με ΑΦΜ Η επιχείρηση αυτή έχει κριθεί με βάση την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ ΑΘΗΝΩΝ ως εικονική επιχείρηση η οποία έκανε έναρξη με αποκλειστικό σκοπό τη διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση <<>> , ανέρχεται σε 4.500,00€ η δε αξία εκάστου παραστατικού είναι κατώτερη των 880,00€.

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

- ΜΗ ΕΠΙΔΟΣΗ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΩΝ
- ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΕΚΔΟΤΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
- ΑΠΛΗ ΜΝΕΙΑ ΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΔΕΝ ΑΡΚΕΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
- ΕΛΛΕΙΨΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΜΠΕΡΙΣΤΑΤΩΜΕΝΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ
- ΚΑΛΟΠΙΣΤΗ ΛΗΨΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Επειδή, μετά τη διαπίστωση των παραβάσεων θυροκολλήθηκε στις 6/5/2014 στην οικία των νομίμων εκπροσώπων της προσφεύγουσας επιχείρησης το σημείωμα διαπιστώσεων του Αρ.62 Ν.4174/2013 με το οποίο καλούσε αυτούς να εκφράσουν τις απόψεις τους επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων από τον έλεγχο. Εντούτοις στον φάκελο που μας προσκομίστηκε

δεν προκύπτει ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος ανταποκρίθηκε. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, όπως καταγράφεται στην από 10/06/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς των εκδοτών, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση στην ενδικοφανή της προσφυγή αναφέρεται σε διαφορετικό εκδότη από αυτούς οι οποίοι αναφέρονται στην σχετική έκθεση ΚΒΣ με βάση την οποία καταλογίστηκαν οι σχετικές παραβάσεις και οι συναλλαγές των οποίων κρίθηκαν εικονικές και επιβλήθηκαν οι αντίστοιχες κυρώσεις, ο ισχυρισμός ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές είναι αορίστως προβαλλόμενος καθότι αφορούν διαφορετικά πρόσωπα.

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, από την εξέταση των παραστατικών προέκυψε ότι σε αρκετές περιπτώσεις το ύψος της συναλλαγής υπερβαίνει το όριο που προβλέπεται από το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (15.000 Ευρώ), χωρίς να υπάρχει το προσήκον παραστατικό εξόφλησης που προβλέπεται από τη σχετική διάταξη, δηλαδή εξόφληση μέσω δίγραμμης επιταγής ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Εξάλλου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του αρθ.55 παρ, 2 υποπερίπτωση ββ του ν. 4174/2013, όπως ίσχυσε από 26.07.2013 έως 31.12.2013 (καταργήθηκε με τις διατάξεις του ν.4223/13), τεκμαίρεται ότι ο λήπτης του στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη, όταν έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά. Ενέργεια στην οποία δεν προέβη η προσφεύγουσα επιχείρηση.

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).».Συνεπώς οι ισχυρισμοί περί καλής πίστης της προσφεύγουσας επιχείρησης πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή 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 οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. 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 (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη , φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την 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. ...ΑΠ 285/2012.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.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 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 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 επιβεβαιώσουν 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10-06-2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των υπ. αριθμ.&...../10-06-2014 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2004:

Πρόστιμο αρθ. 5 § 10β Ν.2523/1997 : 476.800,00€

Χρήση 2006:

Πρόστιμο αρθ. 5 § 8 & 9 Ν.2523/1997 : 5.274,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).