



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9563608
ΦΑΞ : 210-9531321

Καλλιθέα, 9/5/2014

Αριθμός απόφασης: 1129

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του Ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το Ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^{ης} της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06-09-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 15/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των αρ. / 9-12-2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 1/1/2005 – 31/12/2005, 1/1/2006 – 31/12/2006, 1/1/2007 – 31/12/2007 και 1/1/2008 – 31/12/2008, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Των με αριθ. / 9-12-2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 1/1/2005 – 31/12/2005, 1/1/2006 – 31/12/2006, 1/1/2007 – 31/12/2007 και 1/1/2008 – 31/12/2008, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών των οποίων ζητείται η ακύρωση/ τροποποίηση, καθώς και την από 20/9/2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε..

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 15/1/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 τις υπ' αριθ. / 09-12-2013 προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα παρακάτω πρόστιμα:

- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2005 – 31/12/2005 ύψους 64.556€ (2 X 32.283€)
- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 – 31/12/2006 ύψους 12.600€ (2 X 6.300€)
- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007 ύψους 96.000€ (2 X 48.000€)
- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008 ύψους 58.877,62€ (2 X 29.438,81€)

Τα προαναφερθέντα πρόστιμα καταλογίστηκαν:

- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2005 – 31/12/2005 για τη λήψη 3 εικονικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς παγίων) συνολικής καθαρής αξίας 32.283€ πλέον Φ.Π.Α. 6.133,77€
- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 – 31/12/2006 για τη λήψη 1 εικονικού στοιχείου (τιμολόγιο για αμοιβές τρίτων) συνολικής καθαρής αξίας 6.300€ πλέον Φ.Π.Α. 1.197€
- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007 για τη λήψη 5 εικονικών στοιχείων (τιμολόγια για αμοιβές τρίτων) συνολικής καθαρής αξίας 48.000€ πλέον Φ.Π.Α. 9.120€
- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008 για τη λήψη 3 εικονικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς παγίων) συνολικής καθαρής αξίας 29.438,81€ πλέον Φ.Π.Α. 5.593,37€.

Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 παράγραφος 1, 11 παράγραφος 1^α, 12 παράγραφος 1^α, 18 παράγραφος 3 και 9, 19 παράγραφος 1 εδάφιο β περίπτωση β και γ του Π.Δ. 186/ 1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παράγραφος 10β και άρθρο 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/ 1997.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους: α) δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου και στα έργα που υλοποίησε ώστε να διαπιστωθεί εάν πράγματι αγόρασε τα πάγια και τα εργαλεία που αναφέρονται και εάν έγιναν τα έργα στα οποία απασχολήθηκε ο εκδότης των εν λόγω στοιχείων (όπως οφείλει να γίνει σύμφωνα με την απόφαση του Β Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας 4037/ 2011), β) δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών από τη φορολογική αρχή, ενώ ο ίδιος αποδεικνύει, μέσω των πληρωμών του από τους εργοδότες του, ότι χρειαζόταν υλικά και εργαλεία για να πραγματοποιήσει τα έργα που ανέλαβε και συνάμα ότι αυτά υλοποιήθηκαν, γ) ότι αποτελούσε συναλλακτική πρακτική για την επιχείρησή του η πληρωμή του από εργοδότες του και η πληρωμή και εξόφληση των προμηθευτών του να γίνεται με μετρητά (όπως φαίνεται από τις κινήσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας), δ) ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (όπως αποδεικνύεται και από το ότι τα τιμολόγια που έλαβε ήταν

από επιχείρηση που είχε λάβει νόμιμα ΑΦΜ, είχαν θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έφεραν όλα τα κατά νόμο στοιχεία).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΠΔ 186/ 1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων): «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.2523/ 1997, όπως τροποποιήθηκε το Ν.3220/ 2004 και το Ν.2948/ 2001: «1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας. ... 4. 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν.2523/ 1997, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.3052/ 2002: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά

ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε πραγματοποιήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί ότι τα πάγια που είχε προμηθευτεί με τα επίδικα φορολογικά στοιχεία βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του, η Υπηρεσία έστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, προκειμένου να προβεί στο σχετικό έλεγχο. Με το με αριθμό πρωτοκόλλου απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών μας γνωστοποιήθηκε ότι «από επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήσαμε την στην έδρα του ελεγχόμενου όπου είναι και η κατοικία του διαπιστώσαμε ότι τα πάγια και τα εργαλεία που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια υπάρχουν και βρίσκονται στην αποθήκη και στην αυλή της οικίας του.»

Επειδή τα αγαθά (πάγια και εργαλεία) βρέθηκαν στην οικία και στην αποθήκη του προσφεύγοντα, αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, πλην όμως ο προμηθευτής αυτών είναι διαφορετικό πρόσωπο από αυτό που εμφανίζεται στα τιμολόγια, δεδομένου ότι η εκδότρια εταιρία των επίδικων παραστατικών δε λειτούργησε και δεν άσκησε ποτέ εμπορική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, τα ως άνω φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια υπ. αριθ. για τη χρήση του 2005 και υπ. αριθ. για τη χρήση 2008) κρίνονται εικονικά και η εικονικότητα αυτών ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και κατά συνέπεια για το λήπτη έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 10 περίπτωση β εδάφιο 5 του Ν.2523/1997, σύμφωνα με τις οποίες επιβάλλεται μειωμένο πρόστιμο κατά 50%.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ΠΔ 186/ 1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), με το εδάφιο που προστέθηκε από το άρθρο 16 παράγραφος 5 του Ν.2992/ 2002: «*Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή*». Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η μετρητοίς εξόφληση αποτελούσε συναλλακτική πρακτική για τα ποσά που αναγράφονται στα τιμολόγια είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 506/ 2012: «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 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».

Επειδή για τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δεν υπάρχουν στοιχεία (συμβάσεις, ένσημα ΙΚΑ, κ.λ.π.) που να αποδεικνύουν ότι πράγματι ο εκδότης των τιμολογίων εργάστηκε, η δε ένορκη βεβαίωση δε μπορεί να ληφθεί και εξετασθεί από την Υπηρεσία μας, παρά μόνο από τα αρμόδια Διοικητικά Δικαστήρια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/9/2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Ελλάδος επί της οποίας εδράζονται οι υπ. αριθμόν/ 09-12-2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τις παραπάνω πράξεις επιβολής προστίμου πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ με αριθμό πρωτοκόλλου/ 15-01-2014 και την τροποποίηση των πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. με α/α/ 9-12-2013 και την απόρριψή της ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. με α/α/ 9-12-2013:

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

- **Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. / 9-12-2013: 64.556€ X 50% = 32.278€**
- **Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. / 9-12-2013: 58.877,62€ X 50% = 29.438,81€**
- **Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. / 9-12-2013: 12.600€**
- **Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. / 9-12-2013: 96.000€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).