



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

26/02/2014

Αριθμός απόφασης:

357

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^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. 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».

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 27/11/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ οδός κατά των υπ' αρ. ..., ... και .../17-10-2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 2006,2007 και 2008 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθ. ..., ... και .../17-10-2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΚΑΛΙΘΕΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12/9/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 21/02/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 27/11/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της,, 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:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση των υπ' αριθ., ... και/17-10-2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 10.440,00€, 1.527.320,00€ και 1.034.650,60€ για τις διαχειριστικές περιόδους 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1 και 18 παρ. 2-9 του Π.Δ. 186/92 περί ΚΒΣ.

Οι παραβάσεις αφορούν την έκδοση πλαστών και εικονικών στοιχείων εκ μέρους της προσφεύγουσας και ειδικότερα:

Η προσφεύγουσα στις 11/1/2007 υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ με αντικείμενο δραστηριότητας τις “Υπηρεσίες καλλιτεχνικής και λογοτεχνικής δημιουργίας και ερμηνείας - χονδρικό εμπόριο δίσκων γραμμοφώνου - Υπηρεσίες παροχής οικονομικών συμβουλών σε χρηματοπιστωτικά θέματα-Παραγωγή έργων τέχνης”, έδρα την οδό και Α.Φ.Μ. και στη συνέχεια θεώρησε βιβλία και στοιχεία.

Η φορολογική αρχή (το ΣΔΟΕ ΠΕΡ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ) διαπίστωσε :

α) **ότι** η επιχείρηση “..... με ΑΦΜ” (συνεκτιμώντας σχετικό υπόμνημα της προσφεύγουσας), δημιουργήθηκε κατόπιν παρακινήσεως από τον σύζυγό της με ΑΦΜ (επειδή λόγω φορολογικών ατασθαλιών και υποχρεώσεων δεν μπορούσε να ιδρύσει άλλη επιχείρηση στο όνομά του -είχε άλλη στο παρελθόν), με τη συναίνεση όμως και την ανοχή της προσφεύγουσας,

β) **ότι** ο σύζυγός της (λαμβάνοντας υπόψη και τη δήλωση της προσφεύγουσας) , γνώριζε το σκοπό ίδρυσης της επιχείρησης που συνέστησε εικονικά και λειτουργούσε ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο. Το γεγονός βέβαια ότι η προσφεύγουσα υπέγραφε τα αναγκαία για τη νομιμοφάνεια της εταιρίας έγγραφα και δηλωμένα στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε καμία περίπτωση δε μπορεί να την υπαγάγει στην έννοια του “παντελώς αμέτοχου” με την συγκεκριμένη συναλλαγή βάσει του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2523/97 και

γ) **ότι** η προσφεύγουσα, αφού διενήργησε εμπεριστατωμένο έλεγχο στις λήπτριες επιχειρήσεις, εξέδιδε αποκλειστικά και μόνο πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία με σκοπό τη διάπραξη φοροδιαφυγής τόσο από την εκδότρια επιχείρηση (και τον υποκρυπτόμενο αυτής) με την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη του Φ.Π.Α., όσο και από τις λήπτριες επιχειρήσεις με την διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών τους αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών τους. Συγκεκριμένα **εξέδωσε στη χρήση 2006** ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο στο σύνολό του, καθαρής αξίας 5.220,00€ πλέον Φ.Π.Α. αν και έναρξη υπέβαλλε την 11/1/2007, **στη χρήση 2007** δέκα (10) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους καθαρής αξίας 156.956,20€ και τριάντα (32) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους

καθαρής αξίας 606.703,60€ πλέον Φ.Π.Α. και **στη χρήση 2008** δώδεκα (12) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 493.605,30€ και τρία (3) πλαστά και εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 23.720,00€ πλέον Φ.Π.Α.

Για την υποστήριξη του αιτήματός της η προσφεύγουσα εταιρία περί ακύρωσης των ως άνω αποφάσεων επιβολής προστίμων της φορολογικής αρχής ισχυρίζεται στην ενδικοφανή προσφυγή της ότι:

α) στην περίπτωση υποκρυπτόμενου υπόχρεου προσώπου οι διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στο υποκρυπτόμενο πρόσωπο,

β) ο νόμος για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων προβλέπει συμμετοχή του εμφανούς προσώπου σε συγκεκριμένη συναλλαγή και όχι σε ίδρυση εικονικής επιχείρησης και

γ) η φορολογική αρχή μετά την με αριθμ.πρωτ..../20-11-12 κλήση προς ακρόαση και την υποβολή του σχετικού υπομνήματος εκ μέρους της, δεν διενήργησε ανακρίσεις προσώπων και σχετική έρευνα μεταφορικών μέσων,αγαθών κ.λ.π καθώς και ειδικές ανακριτικές πράξεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κωδ.Ποιν. Δικ. παρά επέβαλλε τα επίδικα πρόστιμα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 παρ.3 του ν. 3220/04, επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία ή φυσικό, νομικό ή αλλης μορφής πρόσωπο, οι επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα, βρύνουν κατά του πραγματικά υπόχρεου και όχι κατά του φερόμενου εκδότη, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2523/97 σύμφωνα με τις οποίες η διοικητική κύρωση καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται και εφόσον ο αναγραφόμενος ως εκδότης του εικονικού τιμολογίου αποδείξει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1091/13 η οποία έκανε δεκτή την υπ' αριθμ. 525/12 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. από τις εν λόγω σαφείς διατάξεις της παρ.3 του άρθρ.40του ν. 3220/04, προκύπτει εξ' αντιδιαστολής ο κανόνας ότι σε κάθε περίπτωση που τα εν λόγω πρόσωπα (εικονικά φερόμενα ως εκδότες των εικονικών στοιχείων) δεν αποδείξουν είτε ενώπιον της φορολογικής αρχής είτε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (σε περίπτωση άσκησης προσφυγής) ότι είναι παντελώς αμέτοχα στην συγκεκριμένη εικονική συναλλαγή, αυτά υπόκεινται στις κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις ανεξάρτητα από τη συντρέχουσα παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου.Το φερόμενο πρόσωπο ως εκδότης (εικονικό πρόσωπο) απαλλάσσεται και έχει την αποκλειστική ευθύνη το υποκρυπτόμενο μόνο πρόσωπο, μόνο στις περιπτώσεις που συνεπεία της τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής, υπεξαγωγής εγγράφων,απάτης, πλαστογραφίας) αφαιρέθηκαν από το (εικονικά φερόμενο) πρόσωπο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέλησή του κατ' άλλο τρόπο και όχι στις περιπτώσεις που έχοντας υποβάλλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης εργασιών και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, τα παρέδωσε στη συνέχεια οικειοθελώς για ελεύθερη χρήση σε τρίτο πρόσωπο ή εν γνώσει του χρησιμοποιήθηκαν αυτά από τρίτο πρόσωπο. Διότι στις περιπτώσεις αυτές έχει συμμετοχή στις εικονικές συναλλαγές και διατηρεί στο ακέραιο έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις σχετικά με την εικονι-

κότητα των στοιχείων,υποκείμενος στις κυρώσεις που προβλέπονται για τις σχετικές παραβάσεις χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης,την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία.Και αυτό ανεξάρτητα από την ευθύνη του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα με τη θέλησή της υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών και δεν διαφυλάξε ως όφειλε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής της ως η μοναδική υπόχρεη, δεν φρόντισε για την νόμιμη τήρηση αυτών καθώς και την παρακολούθηση της πορείας των εργασιών της επιχ/σης, αλλά αντιθέτως με τη συμπεριφορά της (με την αμέλειά της) καλύπτε το συζυγό της (υποκρυπτόμενο πρόσωπο) στη παραβατική του δραστηριότητα, ο οποίος ήδη είχε σε βάρος του φορολογικές υποχρεώσεις και παρατυπίες, Τειρεσία κ.λ.π. οι οποίες είχαν δημιουργηθεί από προηγούμενη στο όνομά του λειτουργούσα επιχείρηση.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κατά τον έλεγχο κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να δικαιολογεί τη μη συμμετοχή της στη λειτουργία της ατομικής της επιχείρησης και κατ'επέκταση στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο ισχυρισμός της ότι οι διοικητικές κυρώσεις στην περίπτωση υποκρυπτόμενου υπόχρεου προσώπου, επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο και ότι για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων και στο εμφανές πρόσωπο ο νόμος προβλέπει συμμετοχή του εμφανούς προσώπου σε συγκεκριμένη συναλλαγή και όχι σε ίδρυση εικονικής επιχείρησης, είναι ανυποστήρικτος .

Επειδή στον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή μετά την με αριθμ. πρωτ..../20-11-12 κλήση προς ακρόαση και την υποβολή του σχετικού υπομνήματος εκ μέρους της, δεν διενήργησε ανακρίσεις προσώπων και σχετική έρευνα μεταφορικών μέσων,αγαθών κ.λ.π καθώς και ειδικές ανακριτικές πράξεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κωδ.Ποιν. Δικ. παρά επέβαλλε τα επίδικα πρόστιμα , αντιπαραβάλλουμε ότι η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε πλήρως η ανυπαρξία των συναλλαγών και η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενεργώντας έλεγχο και στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την προσφεύγουσα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/9/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε.-ΠΕΡ. Δ/ΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ 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 με αριθμ. Πρωτ...../27-11-2013 ενδικοφανούς προσφυγής της – Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των εξής αποφάσεων επιβολής προστίμου:

α) της υπ' αριθμ./17-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού **10.440,00€**

β) της υπ' αριθμ./17-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού **1.527.380,80€**

γ) της υπ' αριθμ./17-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού **1.034.650,60€**

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

**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).