



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη 6-6-2016

Αριθμός απόφασης: 594

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

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 παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του

Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 9/2/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα τη Καβάλας, κατά της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 9/2/2016 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 95.600,00 €, διότι εξέδωσε τρία (3) εικονικά τιμολόγια για την πώληση εξορυκτικών μηχανημάτων συνολικής καθαρής αξίας 239.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 45.410,00€, κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 18§2 & 9 και 30§4γ' του Π.Δ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3β' του Ν.4337/2015, των άρθρων 6§1, 19 του Ν.2523/97, και των άρθρων 55§2δ' και 66§5 του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αριθμ. πληροφοριακού εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακεδονίας και Θράκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.,

διενεργήθηκε έλεγχος στην από 29/2/2008 λυθείσα επιχείρηση της προσφεύγουσας, όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2007, τα με αρ.,και εικονικά, ως προς την συναλλαγή, τιμολόγια πώλησης εξορυκτικών μηχανημάτων με λήπτρια την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια είναι εικονικά, διότι τα πωληθέντα μηχανήματα βρέθηκαν στη νομή και κατοχή της λήπτριας εταιρίας. Η προσφεύγουσα επέλεξε την λήπτρια επιχείρηση για την πώληση των μηχανημάτων της για τους εξής λόγους : α) Εξαιτίας της ραγδαίας επιδείνωσης της υγείας του πατέρα της διαχειρίστριας της προσφεύγουσας εταιρίας, ο οποίος ήταν ο πράγματι διαχειριστής και εκπρόσωπος της επιχείρησης και της ύπαρξης ενός μεγάλου πιστωτικού υπολοίπου της επιχείρησης προς την λήπτρια εταιρία. β) Λόγω του συμφέροντος τρόπου αποπληρωμής του συνολικού κόστους με μεταχρονολογημένες συναλλαγματικές.
2. Η διαχειρίστρια δεν είχε οποιαδήποτε ουσιαστική σχέση με την προσφεύγουσα εταιρία, καθώς την εκπροσώπηση και διαχείριση ασκούσε ο εκλιπών πατέρας της,

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Ανατ. Μακεδονίας και Θράκης για την προσφεύγουσα, τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε

πλήρως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας με την από έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ., για τους κάτωθι λόγους:

- Η επιχείρηση «.....» καθώς και η επιχείρηση «.....» ενώ δεν είχαν αδειοδοτηθεί από το Δήμο για εξόρυξη μαρμάρων, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο του Δήμου, προμηθεύτηκαν τα ανωτέρω μηχανήματα, τα οποία ουδέποτε χρησιμοποίησαν.
- Το εξορυκτικό μηχάνημα (τσάπα) δεν έχει απογραφεί - ταξινομηθεί από την αρμόδια Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών Καβάλας, δεν κατέχει άδεια κυκλοφορίας - χρήσης και συνεπώς δεν έχουν καταβληθεί τέλη κυκλοφορίας - χρήσης μηχανήματος έργου, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών Καβάλας. Από το γεγονός ότι το συγκεκριμένο μηχάνημα δεν έχει ταξινομηθεί, δεν έχει απογραφεί και δεν έχει μεταβιβασθεί, με την κατοχή μόνο των τιμολογίων αγοράς δεν αποδεικνύεται η κυριότητα και ο πραγματικός ιδιοκτήτης.
- Η εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων εφόσον υπερβαίνουν το ποσό των 15.000,00 €. δεν έγινε με τον ορθό τρόπο, δηλαδή εξόφληση με δίγραμμη επιταγή ή κατάθεση σε Τραπεζικό λογαριασμό, γεγονός που είναι σύνηθες στην έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, (επί των τιμολογίων αναγράφεται η λέξη «εξοφλήθη»).
- Από έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για τις χρήσεις 2006 - 2007 & 2008, ενώ είχε υποχρέωση να υποβάλει, από το γεγονός ότι εμφανίζονται συναλλαγές από δηλώσεις τρίτων.
- Η λήπτρια επιχείρηση «.....» προμηθεύτηκε τα ανωτέρω εξορυκτικά μηχανήματα ενώ δεν υπέβαλλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής έναρξης για εξόρυξη μαρμάρων.
- Η προσφεύγουσα είχε την ευχέρεια να εκδώσει εικονικά τιμολόγια από το γεγονός ότι στις 31-12-2006 το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ανερχόταν σε 52.747,79 €. και στη συνέχεια βρισκόταν σε αδράνεια έως τη διακοπή εργασιών στις 29-2-2008. Επίσης, για τον ερπυστριόφορο εκσκαφέα εξέδωσε Τιμολόγιο Πώλησης αντί του ποσού των 223.720,00 €. ενώ τον απέκτησε με το ποσό των 101.700,00 €. βάσει του τιμολογίου αγοράς από την «.....», συνεπώς είναι και υπερτιμολογημένο.
- Από την λήψη των παραπάνω εικονικών τιμολογίων στη χρήση 2007, η επιχείρηση «.....», αφού τα καταχώρησε στα βιβλία της, ωφελήθηκε ως προς τη μείωση του εισοδήματος κατά 239.000,00 € και τη μη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α. αξίας 45.410,00 €.
- Σύμφωνα με τις ανωμοτί καταθέσεις των εμπλεκόμενων, και, τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόθηκαν για συμψηφισμό δανείου

που δόθηκε από την επιχείρηση «.....» στην επιχείρηση «.....».

- Προσκομίστηκαν συναλλαγματικές οι οποίες εκδόθηκαν μετά τον διενεργούμενο έλεγχο.
- Ως προς τις προκαταβολές που δόθηκαν στην «.....» δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τις παραπάνω συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: *«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.»*. Η προσφεύγουσα επικαλείται τη νομολογία σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οποία, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, ήτοι πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ή δεν είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία, ή πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αρκεί αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και εκείνου που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι ήταν καλόπιστος. Οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας αλυσιτελώς προβάλλονται, για το λόγο ότι η ανωτέρω νομολογία αναφέρεται ειδικά και μόνο στην επιβολή προστίμου στον **λήπτη** εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αφορούν σε καμία περίπτωση τον εκδότη, όπως εν προκειμένω. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο του Κ.Β.Σ. στην προσφεύγουσα, με την ιδιότητά της ως εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, περίπτωση για την οποία δεν τίθεται προδήλως θέμα καλής πίστης στο πρόσωπό της (βλ. σχετικά και ΣτΕ 1426/2000, με την οποία έχει κριθεί ότι δεν ερευνάται η καλή πίστη στο πρόσωπο του εκδόσαντος). Η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι εικονικά γιατί αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές και όχι γιατί ο εκδότης τους είναι φορολογικώς ανύπαρκτος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 922 του Α.Κ (ΠΔ 456/1984) *“Ευθύνη του προστήσαντος”* *«Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του.»*. Με το άρθρο αυτό καθιερώνεται αντικειμενική ευθύνη του προστήσαντος για τις πράξεις των τρίτων που διορίζει κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος για τη θεμελίωση της αντικειμενικής και εις ολόκληρον ευθύνης του προστήσαντος προς αποκατάσταση της ζημιάς που προκλήθηκε σε τρίτο από πράξη του προστηθέντος. Εν προκειμένω, η διαχειρίστρια,, βάσει σχετικής εξουσιοδότησης (σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. απαντητικό υπόμνημά της προς την Δ.Ο.Υ. Καβάλας), ανέθεσε τη διαχείριση της εταιρίας της στον εκλιπόντα πατέρα της

..... και επομένως έχει την αντικειμενική και εις ολόκληρον ευθύνη για τις πράξεις και παραλείψεις του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 ημερομηνία κατάθεσης 9/2/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Δ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων

Εξέδωσε τρία (3) εικονικά τιμολόγια πώλησης για την πώληση εξορυκτικών μηχανημάτων συνολικής καθαρής αξίας 239.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 45.410,00€, κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 18§2 & 9 και 30§4γ' του Π.Δ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3β' του Ν.4337/2015, των άρθρων 6§1, 19 του Ν.2523/97, και των άρθρων 55§2δ' και 66§5 του Ν.4174/2013.

Σύνολο προστίμου : 239.000,00 X 40% = **95.600,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).