



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 1..... 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 14-11-2013

Αριθμός απόφασης: 63

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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. 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».
 - γ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της απόφασης ΠΟΛ 1209/06.09.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.
2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ 1211/12-9-2013 του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).
4. Την από 20/09/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της αρ. / 07-08-2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. / 07-08-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/07/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 12/11/2013 εισήγηση της υπαλλήλου

Επί της 20/09/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ, κατοίκου , οδός, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή άλλως μεταρρυθμιστεί η υπ' αριθ. / 07-08-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του, ΦΠΑ ποσού 3.094,20 €, πλέον 3.713,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 και 49 ν 2859/2000.

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει της από 24-07-2013 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της υπαλλήλου της ιδίας Δ.Ο.Υ. και τη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων του ήταν λήπτης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και συγκεκριμένα των με αρ. Δ.Α/Τιμολόγιο/12-06-2004 και τιμολόγιο (πώλησης)/17-09-2004 εκδόσεως της επιχείρησής του του , ΑΦΜ, συνολικής αξίας 20.284,20 ευρώ και καθαρής αξίας (χωρίς ΦΠΑ) 17.190,00 ευρώ στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004.

Επειδή μετά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, βάσει της υπ αρ./2009 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τη σύνταξη της από 27/7/2011 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α , εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ιδίας Δ.Ο.Υ. η με αρ./31-8-2011 μερική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2004, με ρητή επιφύλαξη για τα αποτελέσματα των ελέγχων που θα προκύψουν βάσει των με αριθμό πρωτ./2009,/2009,/2009 **πληροφοριακών δελτίων** που απεστάλησαν από τη Δ.Ο.Υ. στις Δ.Ο.Υ. και και με επισυναπτόμενα στα εν λόγω πληροφοριακά δελτία αντίγραφα φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα.

Συγκεκριμένα από τον αρχικό διενεργηθέντα έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που προσκόμισε ο ελεγχόμενος του , ΑΦΜ , διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε δύο (2) φορολογικά καθαρής αξίας 17.190,00 ευρώ από την επιχείρηση του , ΑΦΜ Με το αρ. πρωτ./2009 Δελτίο Πληροφοριών και με συνημμένα σ' αυτό αντίγραφα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων ζητήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκδότη να ερευνήσει την εξακρίβωση των συναλλαγών για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92). Ο έλεγχος δεν προχώρησε στην παραλαβή των ως άνω στοιχείων ώστε να υπάρξει υποχρέωση σύνταξης της προβλεπόμενης από το άρθρο 36§4 έκθεσης κατάσχεσης του Π.Δ. 186/92. .

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. στην επιχείρηση «.....», ΑΦΜ: (με αιτία το αριθμό πρωτ./2009 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.), διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. η σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.. Βάσει του πορίσματος της εν λόγω έκθεσης, εκδόθηκε με αρ./10-5-2013 εντολή ελέγχου (επανελέγχου – συμπληρωματικού) για τον προσφεύγοντα και για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004. Κατά τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε από την υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. , δεν παρελήφθησαν τα επίμαχα στοιχεία από την προσφεύγουσα διότι αυτά είχαν ήδη εξεταστεί στον προγενέστερο αρχικό έλεγχο. Η κρίση των επίμαχων τιμολογίων ως εικονικά στο σύνολό τους κατά τον επανέλεγχο, τεκμηριώθηκε με βάση τις διαπιστώσεις ελέγχου που προκύπτουν από την διαβιβασθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. της εκδότριας αυτών επιχείρησης «.....», η οποία είναι κατ' αρχήν και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για να διαπιστώσει την πλαστότητα και την εικονικότητα ή μη, των εν λόγω εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (σχετική και η απόφαση Σ.τ.Ε. 5973/96), σε συνδυασμό και τα πραγματικά περιστατικά και διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου της προσφεύγουσας αλλά και του επανελέγχου αυτής. Βάσει του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (επανελέγχου-συμπληρωματικού), η οποία έλαβε υπόψη το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου –επανελέγχου ΠΔ 186/92, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ .

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν έχει τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία κατασχέσεως είναι αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός ότι δεν του επιδόθηκε η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., από την οποία να προκύπτει η εικονικότητα των στοιχείων είναι αβάσιμος, διότι οι λόγοι για τους οποίους τα επίμαχα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αναφέρονται αναλυτικά στην από 24.07.2013 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. και κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο επισυναπτόμενη στην υπ' αριθμό/7-8-2013 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή από την από 11/4/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ατομική επιχείρηση «..... του, ΑΦΜ, δεν προσκόμισε για έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.

Επιπλέον κατά την έναρξη εργασιών δήλωσε ως επαγγελματική έδρα, χώρο επί της –, που όμως προκύπτει από την ειδική έκθεση αυτοψίας του χώρου της Δ.Ο.Υ. ότι ήταν ένα γραφείο στον έκτο όροφο του εν λόγω οικήματος. Η ως άνω εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε στην προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία, ως ακολούθως:

1. Τιμολόγιο (πώλησης)-Δ. Αποστολής Νο/12-6-2004 καθαρής αξίας 6.390,00 € πλέον ΦΠΑ 1.150,00 €, με το οποίο φέρεται να πούλησε στην προσφεύγουσα, δέκα τρία (13) διάφορα εξαρτήματα μηχανημάτων (αντλία σαζμάν, αντλία υδραυλικού, ακρομάχαιρα, κάρτελ λαδιού κ.λ.π.)
2. Τιμολόγιο (πώλησης) Νο/17-9-2004 καθαρής αξίας 10.800,00 € πλέον ΦΠΑ 1.944,00 € και με αντίστοιχο Δ.Α. Νο/17-9-2004, με το οποίο φέρεται να πούλησε στην προσφεύγουσα, δέκα πέντε (15) διάφορα εξαρτήματα μηχανημάτων (αντλία πορείας νερού, ψυγείο νερού, αντλία υδραυλικού κ.λ.π.)

Και στα δύο ως άνω φορολογικά στοιχεία (Τ-ΔΑ Νο No/12-6-2004 και Δ.Α. Νο/17-9-2004) αναγράφεται ως τόπος αποστολής των εμπορευμάτων η (αρχική) έδρα της εκδότριας επί της –, που όπως προαναφέρεται ήταν ένα γραφείο στον έκτο όροφο της εν λόγω οικοδομής, στο οποίο δεν υπήρχε δυνατότητα αποθήκευσης του πλήθους και του μεγέθους των ως άνω εμπορευμάτων. Ως μεταφορικό μέσο δε αναγράφεται ο αριθμός το οποίο είναι ΦΙΧ ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, παραλάμβανε ο πατέρας του και ο αδερφός του από την έδρα επί της –, είναι αβάσιμος.

Σημειώνεται ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν πριν από την 12/10/2004, ημερομηνία με την οποία ο εκδότης «.....» δήλωσε τη μεταφορά της έδρας επί της στο, που όπως διαπιστώθηκε το 2005 από ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. αλλά και το 2012 από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, βρέθηκε κλειστή, ενώ οι παρακείμενες επιχειρήσεις πληροφόρησαν ότι ουδέποτε λειτούργησε επιχείρηση στην εν λόγω δηλωθείσα έδρα. Επιπλέον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε κατοικία στη δηλωθείσα από τον εκδότη δ/ση επί της –

Ακόμα από κανένα στοιχείο δεν προκύπτουν για τον εκδότη, αγορές εμπορευμάτων εξαρτημάτων, (ανταλλακτικών, μηχανημάτων, λιπαντικών κλπ) προκειμένου αυτά να πωληθούν στη χρήση 2004, στην οποία εξέδωσε τριάντα πέντε (35) φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις συνολικής αξίας 420.013,00 ευρώ ενώ οι αντίστοιχες αγορές ήταν 1.380,00 ευρώ από αγορά επίπλων και διαφόρων τροφίμων.

Πλέον των ανωτέρω από κανένα άλλο στοιχείο δεν προκύπτει ότι ο του διέθετε εγκαταστάσεις αποθηκευτικών χώρων που θα μπορούσαν να τοποθετηθούν ή αποθηκευτούν οι τόσο μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να διέθεσε σε άλλους επιτηδευματίες που αναγράφονται στα ανευρεθέντα τιμολόγια του .

Σχεδόν όλα τα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν με μετρητά, ενώ ο συνήθης τρόπος διακανονισμού των συναλλαγών είναι διαφορετικός, και δεν αποδεικνύεται με αξιόπιστα στοιχεία (αποδείξεις πληρωμών, παραστατικά τραπεζών, επιταγές, καταθέσεις) από τον προσφεύγοντα λήπτη των φορολογικών στοιχείων ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή.

Τέλος πολλές επιχειρήσεις από αυτές που αναφέρονται στην κατάσταση του ΚΕΠΥΟ (στοιχεία συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων άρθρου 20 Π.Δ. 186/92), οι οποίες φέρεται ότι είχαν προβεί σε αγορές στη χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....», υπέβαλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δήλωση της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν3888/2010 για να υπαχθούν στις διατάξε-

ις του ιδίου νόμου, με την οποία δήλωσαν ως εικονικά τα στοιχεία που έλαβαν από τον ως άνω εκδότη, γεγονός που ενισχύει την εικονικότητα των συναλλαγών της επιχείρησης του και των αντισυμβαλλόμενων με αυτή.

Επειδή όπως ορίζουν με τις διατάξεις της παρ. 4 εδάφια 1^ο, 2^ο, 3^ο του άρθρου 19 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 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. 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 όταν αποδίδεται από την φορολογική αρχή σε ορισμένο επιτηδεύματι η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται αρκεί, καταρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), **είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (ΣτΕ 116/2013, 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). Σύμφωνα με την νομολογία (βλ. ΣτΕ 116/2013, κ.α.) συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη προκύπτει όταν ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων τιμολογίων έκανε έναρξη επιτηδεύματος και θεώρησε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως χρησιμοποιώντας ψευδή διεύθυνση κατοικίας, όταν κατά τη μετάβαση των ελεγκτών στο μισθωμένο ακίνητο, που φαίνεται ως έδρα του, δεν ανευρέθηκαν επαγγελματικές εγκαταστάσεις, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από πληροφορίες από τις παρακείμενες επιχειρήσεις ότι δεν λειτούργησε καθόλου στην δηλωθήσα έδρα, όταν δεν έχει προβεί σε αγορές των εμπορευμάτων που φαίνεται ότι πούλησε κλπ..

Κατά συνέπεια των ανωτέρω και επειδή η φορολογική αρχή διασταύρωσε, τεκμηρίωσε και απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο την **συναλλακτική** ανυπαρξία του εκδότη, απορρίπτουμε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, καθόσον οι καταλογισθείσες παραβάσεις στις οποίες στηρίχθηκε η έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ είναι πλήρως τεκμηριωμένες.

Επειδή οι αναφορές στην φορολογική εικόνα όπως επίσης και στην επαγγελματική επάρκεια του προσφεύγοντος, δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τα πορίσματα της έκθεσης για την εικονικότητα των στοιχείων, καθόσον κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να επιτρέπει την αναίρεση των δεδομένων επί της βάσεως των οποίων τα στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./20-9-2013 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της με αριθμό/07-08-2013 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	3094,20 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3713,04 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.807,24 €

Το ποσό της παρούσας απόφασης είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 53 & 54 Ν. 2859/2000, στην αρμόδια φορολογική αρχή.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ