



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

19-02-2014

Αριθμός απόφασης:

321

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της: ".....", ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των:

1) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α., άρθρου 6 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 42.750,00 € το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φπα που εξέπεσε, ήτοι 14.250,00*3, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2009-31/12/2009.

2) της υπ' αριθμ. προσωρινής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, κύριος φόρος φπα ποσού 14.250,00 € πλέον 17.100,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

- 4.** Τις πράξεις: **1)** την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α., άρθρου 6 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, **2)** την υπ' αριθμ. προσωρινή πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 6.** Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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 της, ζητά την ακύρωση των παρακάτω:

1) Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α., άρθρου 6 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 42.750,00 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2009-31/12/2009, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 14.250,00 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι 14.250,00*3.

2) Με την υπ' αριθμ. προσωρινή πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, κύριος φόρος φπα ποσού 14.250,00 € πλέον 17.100,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων και από τις δηλωθείσες εισροές δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση η αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων εκδόσεως (ΑΦΜ).

Η προσφεύγουσα με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) *ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές*
- 2) *το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας το φέρει η φορολογική αρχή*
- 2) *ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο των συναλλαγών.*

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τ.Π.Υ., η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 **Εικονικά 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 η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από

την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

Επειδή σύμφωνα με τη αριθμ. 506/08.02.2012 απόφαση του ΣτΕ, 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) (ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όπως σαφέστατα προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια, η οποία από τα στοιχεία που προσκόμισε δεν απέδειξε την ανυπαρξία εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδωσε ο προς τη προσφεύγουσα. Προς τούτο απέδειξε, ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 116/2013, 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 της λήπτριας του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε και από τα στοιχεία που προσκόμισε δεν ενίσχυσε τον ανωτέρω ισχυρισμό της. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να απαλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής ΣτΕ 533/2013.

Επειδή η επίκληση των περιεχομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου, αποτελεί κατά νόμο πλήρη απόδειξη για όσα συνέβησαν ενώπιον των ελεγκτικών οργάνων (βλ. άρθρο 171 του Κ.Δ.Δ.).

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις ανωτέρω πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Ενόψει των προαναφερόμενων και ιδίως:

- των διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,
- της μη αποδείξεως της προσφεύγουσας ότι τελούσε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής,
- της μη αποδείξεως της προσφεύγουσας της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια,

η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της “, ΑΦΜ, και την επικύρωση :

1) της με αριθμό Απόφασης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α., άρθρου 6 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 42.750,00 € .

2) της με αριθμό πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

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

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	14.250,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120%	17.100,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.350,00

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120% και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

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).