



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 07/03/2014

Αριθμός απόφασης: 445

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/2013 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ με έδρα επί της οδού - κατά: α) της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, β) του υπ' αριθ./2013 Φύλλο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, γ) της υπ' αριθ./2013 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, και δ) της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου

6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, β) το υπ' αριθ./2013 Φύλλο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, γ) την υπ' αριθ./2013 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, και δ) την υπ' αριθ./2013 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, και ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ΑΦΜ, 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 εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση:

α) Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 13.778,78 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10β και 19 § 3&4 του ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12§ 1, και 18 του Π.Δ. 186 / 92 (ΚΒΣ),

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει της από εκθέσεως ελέγχου ΚΒΣ, του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ. και τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της **δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα το με αριθ./2002 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 4.150.000 δρχ ή 12.178,78 € και ΦΠΑ 747.000 δρχ. ή 2.192,22 € και το με αριθ./2002 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 1.600,00 € και ΦΠΑ 288,00 €. εκδόσεως του ΤΟΥ -..... -.....
.....- Α.Φ.Μ.

β) Του υπ' αριθ./2013 Φύλλου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 7.871,12 €, πλέον 9.445,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002,

Το ανωτέρω Φύλλο Ελέγχου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει της από εκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της **δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του ΤΟΥ -.....
..... - Α.Φ.Μ., τα οποία **κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97** και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-2002

ως ανεπαρκή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 95.636,03 €.

γ) Της υπ' αριθ./2013 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 2.480,22 €, πλέον 2976,26 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του ν. 2859/2000.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ./ βάσει της από/ εκθέσεως ελέγχου ΦΠΑ, του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ./ και τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της **δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα το με αριθ./2002 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 4.150.000 δρχ ή 12.178,78 € και ΦΠΑ 747.000 δρχ. ή 2.192,22 € και το με αριθ./2002 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 1.600,00 € και ΦΠΑ 288,00 €. εκδόσεως του/ του/-...../ -/ -/ - Α.Φ.Μ./. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 2.480,22 €, πλέον 2.976,26 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/2000.

δ) Της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 7.770,66 € (2480,22 X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/97.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ./ βάσει της από/ εκθέσεως ελέγχου ΦΠΑ, του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ./ και τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της **δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα το με αριθ./2002 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 4.150.000 δρχ ή 12.178,78 € και ΦΠΑ 747.000 δρχ. ή 2.192,22 € και το με αριθ./2002 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 1.600,00 € και ΦΠΑ 288,00 €. εκδόσεως του/ του/-...../ -/ -/ - Α.Φ.Μ./. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 συνολικού ποσού 2.480,22 € στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 7.770,66 € (2480,22 X 3).

Στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε επανέλεγχος των χρήσεων 2002 και 2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/94, του άρθρου 36 παρ.1 του ΠΔ 186/92, και του άρθρου 49 παρ.3 του Ν.2859/00, μετά από το με αριθ. πρωτ./2011 έγγραφο του/ και τη συνημμένη σ' αυτό την από/ έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του/, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία/ είναι λήπτης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, που εκδόθηκαν από τον/ με Α.Φ.Μ./

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (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).

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 εδάφ. α' του Ν. 2523/97 δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να αποφύγει την πληρωμή φόρου αλλά αρκεί η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του
....., ο φερόμενος εκδότης του Α.Φ.Μ.
....., των επίμαχων φορολογικών στοιχείων όπως διαπιστώθηκε από έλεγχο που πραγματοποίησε το ουδέποτε πραγματοποίησε τις εργασίες που αναφέρονται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία για τους εξής λόγους : α) Η εκδेत्रια των επίδικων τιμολογίων επιχείρηση του κατά το χρονικό διάστημα της έναρξής της και συγκεκριμένα στις δεν διέθετε έδρα και οποιαδήποτε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση και γι αυτό θεωρεί την έναρξή της επιχείρησης εικονική. β) ο φερόμενος εκδότης στερούταν έδρας, εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, και προσωπικού, αναγκαίων προϋποθέσεων για την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών , και γ) η επιχείρηση του του δεν θεώρησε βιβλίο Εσόδων- Εξόδων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ και υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις Εισοδήματος και ΦΠΑ .

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ προκύπτει ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πραγματοποιήθηκαν, πλην όμως από άλλο πρόσωπο και όχι από τον φερόμενο ως εκδότη αυτών, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση και αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη .

Επομένως η φορολογική αρχή απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος με εικονική έναρξη εργασιών και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συνεργασία πραγματοποιήθηκε **στα πλαίσια της αυτονόητης καλής πίστης είναι αβάσιμος και ούτε αποδεικνύεται .**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου του ΚΒΣ, ΦΠΑ, και ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ από τον ελεγκτή
....., υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ , επί των οποίων 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 αριθμ. πρωτ./2013 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./2013 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002,

β) του υπ' αριθ./2013 Φύλλο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./2013 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002,

γ) της υπ' αριθ./2013 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./2013 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 και

δ) της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./2013 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002.

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

1. Ως προς το πρόστιμο του Κ.Β.Σ

Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/97 συνολικού ποσού $(2 \times 12178,78 \times 50\%) + (2 \times 1600,00 \times 50\%) =$
13.778,78 € .

2. Ως προς το Εισόδημα

Διαφορά φόρου	7.871,12 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.445,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.316,46 €

3. Ως προς το πρόστιμο Φ.Π.Α.

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97 συνολικού ποσού $(2.480,22 \times 3) =$ **7.770,66 € .**

4 Ως προς την πράξη Φ.Π.Α.

Ποσό φόρου	2.480,22€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	2.979,26 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.456,48 €

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).

