



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

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα ,06/05/2014

Αριθμός απόφασης: 1042

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «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 07-03-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ, κατοίκου Περιστερίου, οδός κατά της αρ./...../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. - Αρθ. 6 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ./...../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. - Αρθ. 6 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02-12-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 28/04/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 07/03/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , 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:

Με την υπ' αριθ./...../02-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου

Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 32, 36 και 38 του ν.2859/2000 ως και της διάταξης των παρ.3, 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 και επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 14.535,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 έως 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά στην έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ποσού 4.845 ευρώ * 3 =14.535 ευρώ, λόγω λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της, τριών (3) εικονικών ως προς τη συναλλαγή Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «..... - Α.Φ.Μ» και συγκεκριμένα τα:

- Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) Νο/20-05-2005 καθαρής αξίας 3.200,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 608,00 ευρώ ήτοι συνολικής αξίας 3.808,00 ευρώ.
- Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) Νο/03-06-2005 καθαρής αξίας 12.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 2.375,00 ευρώ ήτοι συνολικής αξίας 14.875,00 ευρώ.

Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) Νο/27-06-2005 καθαρής αξίας 9.800,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 1.862,00 ευρώ ήτοι συνολικής αξίας 11.662,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω πραγματικών συναλλαγών ή άγνοια ως προς την εικονικότητα του προσώπου του εκδότη των παραστατικών.
- Επίκληση του άρθρου 55 παρ.2 περ.γ του ν.4174/2013 ως προς το ύψος του προστίμου.
- Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παράλειψης ή σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και έκδοση νέας εκκαθάρισης με μειωμένο το καταλογισθέν πρόστιμο .
- Αναδρομικότητα νεότερου νόμου(παραβίαση κοινοτικής αρχή αμέσου εφαρμογής).

Επειδή 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 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 να 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 506/08-02-2012)).

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, 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 (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 στην κρίνόμενη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, καθόσον:

- Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ...../21-06-2012 αρ. υποθ:/12 πληροφοριακό δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής, το οποίο χαρακτηρίζει εικονικά και πλαστά και εικονικά όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «..... –, με έδρα στην οδό- Αθήνα και Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. ΑΘΗΝΩΝ», δήλωνε πολλαπλές και ετερόκλητες δραστηριότητες χωρίς να έχει το απαραίτητο προσωπικό για τις εκτελέσει.

- Δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις Φ.Π.Α, Φ.Μ.Υ., Εισοδήματος, συγκεντρωτικών πελατών – προμηθευτών ή υπέβαλε επιλεκτικά κάποιες οι οποίες είναι ανακριβείς π.χ. μηδενικές εισροές και εκροές στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ενώ δήλωνε συναλλαγές για το αντίστοιχο διάστημα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

- Εγκατέλειψε την έδρα το Δεκέμβριο του 2003 και το υποκατάστημα του από τον Απρίλιο του 2004.

- τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν ημερομηνία έκδοσης 20-05-2005, 03-06-2005 και 27-06-2005 (μετά τον Απρίλιο 2004 που εγκατέλειψε και το υποκατάστημα).

- Εξέδωσε πλήθος πλαστών φορολογικών στοιχείων, ανέγραφε σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης ανύπαρκτο αριθμό μεταφορικού μέσου ή μεταφορικών μέσων Ε.Ι.Χ τα οποία δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσουν τις αναφερόμενες μεταφορές.

- δεν επεδείχθησαν τα δελτία αποστολής για τη μεταφορά των υλικών κατασκευής που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια.

- η εξόφληση των συναλλαγών έγινε με την καταβολή μετρητών , πράγμα ασύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές και δεν έγινε καμία πληρωμή μέσω τραπεζικού συστήματος

- Υπάρχει μεγάλη δυσαναλογία ανάμεσα στις αγορές και τις πωλήσεις του, ήτοι με αγορές εμπορευμάτων αξίας 186.548,91 € πραγματοποίησε πωλήσεις 6.090.325,23 € για τις χρήσεις από 2003 έως 2007.

- Οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τις χρήσεις 2003,2004,2005,2006 και 2007 συνολικής αξίας 5.879.181,31 €. (καθαρή αξία 4.107.742,70 €.) είναι εικονικά ,εικονικά και πλαστά καθαρής αξίας 1.771.438,61 €.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του ν. 2859/2000

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).....β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 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»

Επειδή ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.9 του Κ.Β.Σ. « το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου ,οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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».

Επειδή ,δεν υπήρξε παράλειψη ή σιωπηρή άρνηση της αρμόδιας φορολογικής αρχής να προβεί σε νέα εκκαθάριση και μείωση του καταλογισθέντος προστίμου καθόσον συντάχθηκε η με αρ.πρωτ./28-02-2013 υπομνημτική πρόσκληση, με την οποία καλούσε τη φορολογούμενη στα γραφεία της αρμόδιας φορολογικής αρχής την Πέμπτη 06-03-2014 και ώρα 10:00 π.μ. για την αποδοχή πρακτικού συμβιβασμού με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς των διατάξεων του ν.4174/2013.

Επειδή ,όσον αφορά την ισχύ ή μη αναδρομικότητας ενός νεότερου νόμου με ευνοϊκότερες και ηπιότερες διατάξεις , στην περίπτωση της προσφεύγουσας , η αρμόδια φορολογική αρχή εφάρμοσε τις ισχύουσες διατάξεις κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης (χρήση 2005) εξέδωσε το πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.10β του ν.2523/1997 και ενημέρωσε εγγράφως την προσφεύγουσα για το δικαίωμα της να επιλέξει το ευνοϊκότερο καθεστώς που προβλέπει ο νεότερος νόμος ν.4174/2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02-12-2013 έκθεση επανελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει του άρθρου 48 ν.2859/2000 και των ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/2005 και ΠΟΛ.1081/2005 της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την επικύρωση της υπ' αρ./...../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και την απόρριψη της από 07-03-2014 με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

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

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997 συνολικού ποσού 14.535 ευρώ για λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 (άρθρ. 126 ν. 2717/99).