



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 10/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3598

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

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 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».

γ. 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».

δ. 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ που εδρεύει στα Τρίκαλα, επί της οδού κατά της υπ' αριθ Απόφασης Επιβολής 3 / πλάσιου Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 και 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, της διαχειριστικής περιόδου 1 /1-31/12- 2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ Απόφασης Επιβολής 3 / πλάσιου Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 και 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12- 2004 της οποίας ζητείται η επανεξέταση της.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από .../11/2014 εισήγηση του Α.. τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 5.238,00€ (1.746,00€Χ3πλ.) για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12- 2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 του ΦΠΑ (η προσφεύγουσα εταιρεία μείωσε τον προς απόδοση ΦΠΑ κατά το ποσόν του ΦΠΑ του εικονικού ΤΠΥ που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του). Το στοιχείο του εικονικού αυτού είναι :

Το φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.....καθαρής αξίας 9.700,00€ πλέον ΦΠΑ 1.746,00€ από την επιχείρηση <<.....-.....ΑΦΜ>> .

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση, την υπ' αρ..... εντολή τακτικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, που διενεργήθηκε έλεγχος ΦΠΑ από τον υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας ο οποίος συνέταξε την από έκθεση Φ.Π.Α., συνεπεία του με αριθ' πρωτ. δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση

Σύμφωνα με το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) **εικονικό** ως προς την συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 9.700,00 € πλέον ΦΠΑ 1.746,00 €.

Για το φορολογικό αυτό στοιχείο της επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 5.238,00€, ήτοι τριπλάσιο της αξίας 1.750,00€.

Ακολούθως εκδόθηκαν η ανωτέρω Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την επανεξέταση της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ ισχυριζόμενη :

1) Η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη

2) Η συναλλαγή ήταν κάτω των 15.000,00€ και δεν έγινε μέσω τραπεζικού λογ/μού.

3) Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ 2 του ΠΔ. 186/92. <<Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.>> Πλην όμως στην προκειμένη περίπτωση η συναλλαγή είναι κάτω των 15.000,00€ αλλά αρκετά μεγάλη, προκειμένου σύμφωνα με τους κανόνες που επικρατούν στην αγορά να εξοφληθούν με μετρητά, άρα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αβάσιμος.

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 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε κάποια στοιχεία (τραπεζικά έγγραφα κ.λ.π.) για να αποδείξει την πραγματικότητα της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης..... από εκδότη 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ 2 του ΠΔ. 186/92<<Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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.>>

Επειδή ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος , αφού ούτε στην επαγγελματική έδρα λειτούργησε , ούτε άσκησε ποτέ εμπορική δραστηριότητα, αλλά απλώς θεώρησε φορολογικά βιβλία και στοιχεία . Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό , δεν διέθετε μηχανήματα, εργαστήρια, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμία μορφή υλικοτεχνική υποδομή κατασκευαστικό ή άλλο μηχανισμό. Επίσης εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε όλη την Ελλάδα. Δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ (εκτός από την δήλωση εισοδήματος οικ. Έτους 2005 και αυτή την υπέβαλε στις 1-11-2009 και την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ), δηλώσεις ΦΜΥ ,αμοιβών τρίτων κ.λ.π. και γενικά απέφυγε να εκπληρώσει τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις της. Κανένας από τους λήπτες των στοιχείων που εξέδωσε η δεν κατέθεσε ότι γνώριζε ή συναλλάχθηκε ποτέ με τον ιδιοκτήτη και μοναδικό εταίρο αυτής

Επειδή όπως ειδικότερα προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για την χρήση 2004 έλαβε (1) εικονικό Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 9.700,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 1.746,00 ευρώ το καταχώρησε στα βιβλία του στο σκέλος των εξόδων και εξέπεσε τον αναλογούντα σε αυτό Φ.Π.Α. Η αποδοχή και καταχώρηση του παραπάνω τιμολογίου στα βιβλία της για το έτος 2004 έλαβε από ανύπαρκτο έμπορο «εκδότη», ένα εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 9.700,00 ευρώ με σκοπό την αύξηση των εξόδων και την καταβολή μειωμένου Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 § 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 επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει βιβλία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία , κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6παρ.1.Ν 2523 / 1997 « Στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν

προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα.>>, σύννομα η φορολογική αρχή επέβαλε το προσβαλλόμενο ειδικό πρόστιμο του ΦΠΑ επειδή η φορολογούμενη εταιρεία διενέργησε έκπτωτη φόρου εισροών με βάση εικονικό στοιχείο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση τακτικού ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α, της Δ.Ο.Υ, ΤΡΙΚΑΛΩΝ , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου ΦΠΑ, 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 αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ'αρθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

- Χρήση 2004
- Πρόστιμο αρθ. 6 παρ. 1 Ν. 2523/1997 $1.746,00 \times 3 \text{πλ.} = 5.238,00 \text{ €}$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).

