



**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 10-02-2015

Αριθμός απόφασης 527

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 ενδικοφανή προσφυγή της " " με Α.Φ.Μ. , η οποία έχει έδρα στο , στην οδό κατά της υπ' αριθμ./2014 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

..... για την διαχειριστική περίοδο 01/01/05- 31/12/05 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/05- 31/12/05 της οποίας ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση καθώς και την από οικεία έκθεση επανελέγχου Προστίμου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από **εισήγηση του Α3** τμήματος της υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της “.....” με Α.Φ.Μ. 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 20.925,00€, ήτοι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ.

Η ανωτέρω Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκε ύστερα από επανέλεγχο στα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας.

Ο επανέλεγχος διενεργήθηκε με την με αριθμ./13 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. από την ελεγκτή της ίδιας Υπηρεσίας, η οποία συνέταξε την από έκθεση επανελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, δεδομένου ότι για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 η προσφεύγουσα έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο βάσει της ΠΟΛ. 1037/05 Α.Υ.Ο.

Αιτία του επανελέγχου είναι τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στη ανωτέρω Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ./2013 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ. Π.Ε. Αττικής, με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2005 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 22.500,00€. Με αφορμή το ανωτέρω δελτίο και επειδή υπήρχαν στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, επανεκδόθηκε η ανωτέρω εντολή επανελέγχου στις με βάση συμπληρωματικά στοιχεία για τις χρήσεις 2004 και 2005.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά η παραπάνω Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να ακυρωθεί και εξαφανιστεί στο σύνολό της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις που παρείχε η προσφεύγουσα με το από και αριθ. πρωτ./2014 υπόμνημά της, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, με αποτέλεσμα να επιβάλλει πρόστιμο ΦΠΑ κατά τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/97 ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ήτοι (6,975,00 X3) 20.925,00€

- Το επίμαχο με αριθμό/2005 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 26.775,00 ευρώ, αφορούσε την προβολή τεσσάρων (4) διαφημιστικών πινακίδων στα κλειστά γυμναστήρια Μπάσκετ –, στο παρκέ και στον αγωνιστικό χώρο, με τηλεοπτική κάλυψη. Το ποσό του τιμολογίου καταβλήθηκε κανονικά , καθώς κατατέθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης. Η αυθημερόν εξόφληση του ποσού του τιμολογίου έγινε διότι με τα ίδια πρόσωπα είχαν συνεργασθεί ξανά, χωρίς να γνωρίζουν περί εικονικότητας, για τη χρήση 2004 , καθώς τις διαφημίσεις εκείνης της συνεργασίας, τις είχε πραγματοποιήσει άλλη εταιρεία του «ομίλου», και συγκεκριμένα η, οπότε και δεν είχε λόγο να μην εξοφλήσει αμέσως τις υπηρεσίες.

- Για την πραγματοποίηση της συναλλαγής παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα φωτογραφίες από την πλευρά της εκδότριας επιχείρησης, οι οποίες απεικονίζουν πράγματι την εκτέλεση της συναλλαγής, δηλαδή τη διαφήμιση της εταιρείας , στα κλειστά γυμναστήρια Μπάσκετ –

- Εξαιτίας της μη πληρωμής του τέλους διαφήμισης , τα επίμαχα τιμολόγια **δεν εξέπεσαν** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής.

Κρίσιμο δε στοιχείο για την επάρκεια των βιβλίων είναι το γεγονός ότι το φερόμενο ως εικονικό τιμολόγιο δεν εξέπεσε ποτέ από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δηλαδή δεν επηρέασε την οικονομική και φορολογική της θέση. Σε καμία δε περίπτωση δεν επηρεάστηκε ο φορολογικός έλεγχος. Οι λογιστικές διαφορές με βάση το επίμαχο τιμολόγιο είναι μηδενικές (0), σύμφωνα με τις διαπιστώσεις.

- Για την επάρκεια των βιβλίων της επιχείρησης έχει ήδη αποφανθεί ο προηγούμενος φορολογικός έλεγχος, ο οποίος τα έχει θεωρήσει ακριβή και δεν είναι σωστό ο έλεγχος να κρίνει ξανά το κύρος τους.

Η κρίση για την ανεπάρκεια των τηρουμένων από την επιχείρηση βιβλίων, λόγω ύπαρξης προηγούμενης διοικητικής επίλυσης διαφοράς δε βρίσκει έρεισμα στο νόμο και

είναι ανατιολόγητη. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς δε σημαίνει σε καμία περίπτωση ότι υφίσταται επίδραση επί του κύρους των βιβλίων της επιχείρησης και ούτε ότι υπήρξε δικαίωση της Διοίκησης, αλλά ότι επιλύθηκε η διαφορά με συμβιβασμό.

- Η επίμαχη συναλλαγή είναι αληθινή κατά το σκέλος που αφορά την προσφεύγουσα. Σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ήταν καλής πίστης συναλλασσόμενη κατά την πραγματοποίηση της συναλλαγής, δεδομένου ότι κατέβαλε το ποσό των υπηρεσιών, οι οποίες εκ των υστέρων διαπιστώθηκε ότι δεν τους παρασχέθηκαν.

- Το ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 ν.2523/97 δεν πρέπει να επιβληθεί, καθώς δεν υφίσταται ποσό ΦΠΑ που να εξέπεσε ή επιστράφηκε ή δεν απέδωσε η προσφεύγουσα.

- Επίσης το ειδικό πρόστιμο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αφορά την συναλλαγή με την εταιρεία καθώς για το Τ.Π.Υ./2005 έχει εκδοθεί απόφαση διοικητικής επίλυσης διαφορών.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση επανελέγχου προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και στην σελίδα 10 αυτής γίνεται αναφορά στο με αριθμό πρωτ./2014 υποβληθέν υπόμνημα της προσφεύγουσας, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή έχει εκδοθεί η με αριθμό/2009 ΑΕΠ ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 30.000,00 € (15.000X 2) στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, για τη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και συγκεκριμένα του υπ' αριθμ./2005 ΤΠΥ καθαρής αξίας **15.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.700,00€**.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης επήλθε διοικητική επίλυση την, με την πράξη Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου Νο/14, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97.

Επειδή έχει εκδοθεί η με αριθμό η με αριθμ./2014 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (βάσει του επανελέγχου), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, πρόστιμο ποσού 45.000,00 € (22.500X 2), για τη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και συγκεκριμένα του υπ' αριθμ./2005 ΤΠΥ καθαρής αξίας **22.500,00€ πλέον ΦΠΑ 4.275,00€**

Κατά της με αριθμ./2014 ΑΕΠ η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αριθμ./2014 ενδικοφανή προσφυγή προς την Υπηρεσία μας, με την οποία ζήτησε την ακύρωση αυτής. Με την με αριθμό/2015 εκδοθείσα Απόφαση της Υπηρεσίας μας, απερρίφθη στο σύνολό της η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή σύμφωνα με τη γνωμ.100/2006 του ΝΣΚ (Β' τμήμα) κρίθηκε ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που μπορεί να στηρίξουν τη έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (επανέλεγχος), κατά τη διάταξη του άρθρου 68 παρ.2 του ΚΦΕ, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που ναι μεν εκτιμήθηκαν κατά τον τακτικό έλεγχο από τη φορολογική αρχή όπου δεν είχε εγερθεί καμία υπόνοια για την εικονικότητα τους αλλά μεταγενέστερα κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν :

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ'»

αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, ορίζεται ότι:

«Στο Φ.Π.Α. 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.»

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατόπιν των προαναφερομένων διατάξεων ορθώς επιβλήθηκε, με την προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., στη χρήση 2005 το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., καθόσον η προσφεύγουσα επιχείρηση στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών ως λήπτης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 10.300,00€ και 22.500,00€ και συνολικής καθαρής αξίας 32.800,00€ πλέον Φ.Π.Α συνολικού ποσού 6.975,00 €.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε την χρήση 2005, το/2005 **ΤΠΥ** έκδοσης της επιχείρησης «.....» το πρόστιμο του άρθρου 6 ν.2523/97 επιβάλλεται λόγω παράβασης του ΦΠΑ και συγκεκριμένα της έκπτωσης ΦΠΑ με βάση εικονικό φορολογικό στοιχείο, ενώ η διοικητική επίλυση της διαφοράς της επικαλούμενης Α.Ε.Π./09 αφορά σε πρόστιμο του

άρθρου 5 του ν. 2523/97 για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. για την λήψη του εν λόγω εικονικού στοιχείου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./2014 ενδικοφανούς προσφυγής της/2014, ΑΦΜ κατά της με αριθμ./2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2005 – 31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 ποσού **20.925,00 ευρώ** (6.975,00 X 3).

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).