



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

14/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1491

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 15/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας " ", ΑΦΜ, που εδρεύει στο, νομίμως εκπροσωπούμενη κατά α) της υπ' αρ./09-12-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1-2004 έως 31-12-2004, και β) της υπ' αριθ/11-12-2014 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/97 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. α) Την/09-12-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1-2004 έως 31-12-2004, και β) την υπ' αριθ/11-12-2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/97 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09/12/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 14/04/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 15/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή 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:

1. Με την υπ' αριθ./09-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 1.943,16, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.331,79 € .

2. Με την υπ' αρ./09-12-2014 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997). της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 - 31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος συνολικού ποσού 8.550,00 € .

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. βάσει των από 08/12/2014 εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 και ελέγχου προστίμων άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997 της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., και τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα εταιρεία "" ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης "..... " με ΑΦΜ και συγκεκριμένα των με αρ. Δ.Α- ΤΙΜ/01-10-2004 ποσού 11.700,00 ευρώ , πλέον ΦΠΑ 2.106,00 ευρώ και Δ.Α- ΤΙΜ/01-10-2004, ποσού 3.300,00 ευρώ , πλέον ΦΠΑ 594,00 ευρώ.

Λόγω της ως άνω διαπίστωσης ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανεπαρκή και ανακριβή λόγω ότι είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγ.3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 48 του Ν. 2859/2000 και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004.

Επίσης λόγω ότι η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων συνολικής αξίας 2.850,00 € για τη χρήση 2004, χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β Ν. 2859/2000 ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν. 2523/97, ήτοι $2.850,00 \times 3 = 8.550,00 \text{ €}$.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 είχε προβεί σε περαιώση των βιβλίων και βάσει του ν 3697/2008 χωρίς να διαπιστωθεί καμία παράβαση.

2. Δεν ήταν δυνατό να προσκομιστούν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης διότι καταστράφηκαν λόγω πλημμύρας σύμφωνα με το αρ. πρωτ. έγγραφο της πυροσβεστικής υπηρεσίας

3. Σε καμία περίπτωση δεν θα έπρεπε να θεωρηθούν οι διαπιστωθείσες παραβάσεις μεγάλης έκτασης ώστε να χαρακτηριστούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή.

4. Τα παραστατικά ήταν νόμιμα, οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και δεν είχε την δυνατότητα, ελέγχου του αντισυμβαλλόμενου για τις δραστηριότητές του και την καταβολή των υποχρεώσεων προς το Ελληνικό δημόσιο.

5. Η αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία φέρει το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών της .

6. Ενεργούσε καλόπιστα κατά την εκτέλεση των υπό κρίση συναλλαγών και κανένα στοιχείο δεν είχε που να μπορεί να διαγνώσει την εικονικότητα.

Επειδή η προσφεύγουσα είχε περαιώσει με το ν. 3697/2008 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ εντολή επανελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 Ν.2238/2004, βάση συμπληρωματικών στοιχείων που δεν υπήρχαν στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ κατά την ημερομηνία της περαίωσης και που προέκυψαν από τα με αριθμό/11-05-2009 και/15-05-2009 του Δ.Ε.Κ. Αθηνών Δελτία Πληροφοριών.

Επειδή όταν αποδίδεται από την φορολογική αρχή σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται αρκεί, καταρχήν, 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 (ΣτΕ 116/2013 ,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). Σύμφωνα με την νομολογία (βλ. ΣτΕ 116/2013, κ.α.) συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη προκύπτει όταν ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων τιμολογίων έκανε έναρξη επιτηδεύματος και θεώρησε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως χρησιμοποιώντας ψευδή διεύθυνση κατοικίας, όταν κατά τη μετάβαση των ελεγκτών στο μισθωμένο ακίνητο, που φαίνεται ως έδρα του, δεν ανευρέθηκαν επαγγελματικές εγκαταστάσεις, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από πληροφορίες από τις παρακείμενες επιχειρήσεις ότι δεν λειτούργησε καθόλου στην δηλωθείσα έδρα , όταν δεν έχει προβεί σε αγορές των εμπορευμάτων που φαίνεται ότι πούλησε κλπ.

Στην προκειμένη περίπτωση μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών προέκυψε ότι το σύνολο των πωλήσεων της εκδότριας επιχείρησης "....." με ΑΦΜ είναι εικονικές για τους παρακάτω λόγους:

α) Από το σύνολο σχεδόν των φερόμενων ως πωληθέντων εμπορευμάτων της κατά τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005, το προμηθεύτηκε με τα εικονικά τιμολόγια που έλαβε από την συγγενική επιχείρηση «.....». Οι αγορές των πωληθέντων εμπορευμάτων δεν προκύπτουν και

δεν δικαιολογούνται από τα στοιχεία των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων των προμηθευτών της .

β) Η ελεγχόμενη επιχείρηση, σύμφωνα με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν από τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (ΥΠ.Ε.Ε., Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ κ.λ.π.), ήταν μία μικρή επιχείρηση επί της οδού στο Δήμο, με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο εργαλειομηχανών, οικοδομικών εργαλείων, χημικών προϊόντων, πλαστικών μηχανών κ.λ.π. Η ελεγχόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και με το προαναφερόμενο αντικείμενο εργασιών, δραστηριοποιήθηκε από τον μήνα Δεκέμβριο του έτους 2001 και στεγάζονταν σε μισθωμένο μικρό ισόγειο χώρο επιφανείας 100 τ.μ. στην οδό στον Δήμο Στον εν λόγω χώρο ήταν αδύνατον να αποθηκεύει τόσες μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται ότι διέθεσε με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε τις ελεγχόμενες χρήσεις 2003, 2004 & 2005.

γ) Η επιχείρηση «.....» τις κρίνόμενες διαχειριστικές περιόδους δεν διέθετε προσωπικό, ανάλογο για την διεκπεραίωση τέτοιου ύψους συναλλαγών, ούτε μεταφορικά μέσα με ωφέλιμο φορτίο τέτοιου μεγέθους, ικανού να μεταφέρει τις ποσότητες των εμπορευμάτων που ανέγραφε στα εκδοθέντα δελτία αποστολής ή τα δελτία αποστολής-τιμολόγια πώλησης. Από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (ΤΠ-ΔΑ, ΔΑ) διαπιστώθηκε ότι ανέγραφε σ' αυτά μεγάλες ποσότητες, οι οποίες ήταν αδύνατο να μεταφερθούν με τα μεταφορικά μέσα που διέθετε και των οποίων η ικανότητα μεταφοράς (όπως προκύπτει από το έγγραφο της Δ/σης Μεταφορών-Επικοινωνιών της Νομαρχίας Αθηνών με αριθμό πρωτ./16-05-07) κυμαίνεται από 545 kgr. έως το μέγιστο 3.558 kgr.

Επειδή η προσφεύγουσα, μετά από την από 11/09/2014 πρόσκληση που της επιδόθηκε για την προσκόμιση στον έλεγχο των τηρούμενων από αυτή βιβλίων και στοιχείων προσκόμισε την με αριθμό πρωτοκόλλουβεβαίωση της ΠΕ. ΠΥ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΗΠΕΙΡΟΥ ΔΙΟΙΚΗΣΗ Π.Υ. ΝΟΜΟΥ με την οποία γνωστοποιεί ότι λόγω πλημμύρας έχουν καταστραφεί μηχανήματα ,εργαλεία εκσκαφείς, καθώς επίσης και έγγραφα μεταξύ των οποίων και τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές π.χ. αποδείξεις πληρωμών, παραστατικά τραπεζών επιταγές, μεταφορικά, φορτωτικά έγγραφα, συμφωνητικά.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι δεν γνώριζε για την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλαγές αυτές , τυγχάνουν απορριπτέοι ως ουσιαστικά αβάσιμοι και ούτε αποδεικνύονται.

Επειδή για την υπό κρίση χρήση η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 15.000,00€ με αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα 331.332,19 €, δηλαδή ποσοστό 4,52% και επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία αυτής, ορθώς ο έλεγχος λόγω του είδους της παράβασης και λόγω της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων έκρινε ότι είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, χαρακτήρισε τα βιβλία και στοιχεία ανεπαρκή και ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.)

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.

Επειδή οι αναφορές στην φορολογική εικόνα όπως επίσης και στην επαγγελματική επάρκεια του προσφεύγοντος , δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τα πορίσματα της έκθεσης για την

εικονικότητα των στοιχείων, καθόσον κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να επιτρέπει την αναίρεση των δεδομένων επί της βάσεως των οποίων τα στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/12/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Παρόλα αυτά και παρά το γεγονός ότι δεν το αναφέρει η προσφεύγουσα ως λόγο επί της ενδικοφανούς προσφυγής, πρέπει για λόγους χρηστής διοίκησης η με αρ./2014 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου να διορθωθεί ως προς το καταλογιζόμενο ποσό, καθώς η συνολική αξία του αναλογούντα ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων είναι 2.700,00 (594,00+106,00), και το ειδικό πρόστιμο που είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν. 2523/97, είναι 2.700,00 X 3= 8.100,00 € όπως αναφέρεται και στην απ ό 09/12/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής και α) την επικύρωση της υπ' αρ./09-12-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1-2004 έως 31-12-2004 και β) την διόρθωση της υπ' αριθ/11-12-2014 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004.

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:

Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Διαφορά Φόρου	1.943,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.331,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.274,95 €

Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 6 παρ.1 Ν.2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ.1 Ν.2523/1997 συνολικού ποσού 2.700,00 X 3= **8.100,00 €**.

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**

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).