



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9587340
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

16.04.2015

Αριθμός απόφασης: 1563

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.

• Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» ΑΦΜ:....., έδρα, κατά των

α) με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2003 με ποσό φόρου **10.962,86 ευρώ** και β) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 του Ν. 2523/97 για το φορολογικό έτος 1/1-31/12/2003 ποσού **14.949,36 ευρώ** και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

3. Τις με αριθ. α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2003 με ποσό φόρου **10.962,86 ευρώ** και β) με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 του Ν. 2523/97 για το φορολογικό έτος 1/1-31/12/2003 ποσού **14.949,36 ευρώ**

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... 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 αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Σωματείου κύριος φόρος ποσού 4.983,12 ευρώ πλέον 5.979,74 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης) για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2003, ως λήπτης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της «.....» με Α.Φ.Μ. που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 αξίας ενός εκάστου μεγαλύτερης των 880,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 27.684,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.983,12, στη χρήση 2003.
- Με την αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 του Ν. 2523/97 κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 2003 πρόστιμο 14.949,36 ευρώ ,ποσού ίσου με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε από την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας 4.983,12 ευρώ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 6 του ν. 2523/97.

Το προσφεύγον Σωματείο είχε ελεγχθεί για την εν λόγω χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005 από την ΔΟΥ ΤΟΥΜΠΑΣ .

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν τηςεντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης (ΣΤ'- Τούμπας), η οποία αντικαταστάθηκε με την με αριθμό εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' (Δ'- Θ'-Ι') Θεσσαλονίκης, καθώς και την με αριθμό**εντολή ελέγχου elenxis** της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, όπου ανατέθηκε η διενέργεια επανελέγχου, με αφορμή την απόκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ειδικού συνεργείου ελέγχου, που διαβιβάστηκε στη Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ. έγγραφο, για την επιχείρηση με υπόνοιες ότι ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων .

Κατά των ανωτέρω το προσφεύγον Σωματείο κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

- Η έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής είναι πλημμελής - Η επιβολή της ως άνω κύρωσης είναι παράνομη στο μέτρο που δεν αποδεικνύεται κατά τρόπο άμεσο και επαρκή η αποδοθείσα στο Σωματείο μας παράβαση, ενώ αντίθετα οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.
- Τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής και θεώρησε καλόπιστα ότι πράγματι έλαβαν τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΕΣ

- Ελλειψη των προϋποθέσεων επιβολής του τριπλασίου του εκπεσθέντος φόρου ως προστίμου για παράβαση περί τον ΦΠΑ, είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος.
- Σε κάθε περίπτωση έπρεπε να τύχουν εφαρμογής οι ρυθμίσεις του άρθ. 55 παρ. 2γγ του ν. 4174/2013, σύμφωνα με το οποίο: «Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους».

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 η εικονικότητα των συγκεκριμένων στοιχείων τεκμηριώθηκε πλήρως από την έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου Θεσσαλονίκης, το πόρισμα της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο έλεγχος σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... η εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη ,ως αναλυτικά τεκμηριώνεται στις σελ. 14-19 στις σελ. 4-5 της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ' ΔΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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, 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 αντισυμβαλλομένου 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).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ "το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, το προσφεύγον Σωματείο όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο (βλ. ΣΤΕ 3151/2006,3411/2004,1553,1264/2003,881/2002).

Επειδή το ελεγχόμενο Σωματείο δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο (π.χ.τραπεζικά έγγραφα ή στοιχείων διακίνησης ή αλλα),που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.32 παρ.1 ν.2859/00**

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) ,β), γ)

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.6 παρ.1 Ν.2523/97**

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 Φ.Π.Α., 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 Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

[Το δεύτερο εδάφιο της παρ.1 προστέθηκε με την παρ.14 άρθρ.40 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α15/28.1.2004]

Επειδή ορθώς επεβλήθη το ,σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την παρ. 1 άρθρου 6 του Ν. 2523/97, ειδικό πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή επιστράφηκε ή δεν απέδωσε παράνομα το προσφεύγων σωματείο.

Επειδή σύμφωνα με τις Μεταβατικές διατάξεις του Άρθρου **66 παρ.48 του Ν.4174/13**

Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου

νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.

Επειδή το προσφεύγον Σωματείο δεν κατέθεσε στην αρμόδια φορολογική αρχή δήλωση με ανεπιφύλακτη αποδοχή των διαπιστωθεισών παραβάσεων με ταυτόχρονη καταβολή του 40% της συνολικής οφειλής, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αρθρ.55 του ν.4174/2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις του Επανελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του Σωματείου
«.....»

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

ΦΠΑ :ΧΡΗΣΗ 2003

- - Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του αρθ.6 του Ν. 2523/97 **14.949,36 ευρώ**
- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α Κύριος Φόρος 4.983,12 ευρώ

	Πρόσθ.φόρος	5.979,74 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ		10.962,86 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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).