



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ :

Καλλιθέα 24/06/2015

Αριθμός απόφασης: 2809

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. Δ6Α1118225ΕΞ 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. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚΒ' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. πρωτ./...-...-.... ενδικοφανή προσφυγή που κατέθεσε εμπρόθεσμα η επιχείρηση με την επωνυμία: «.....»
..... που έχει έδρα με ΑΦΜ,

ΚΑΤΑ

Του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και κατά των υπ' αριθμ.....,.....,..... και .../.... πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ φορολογικών περιόδων 1/06-30/06/2005, 01/02/-28/02/2005, 01/01-31/01/2005, 01/08-31/08/2005, 01/11-30/11/2005, 01/07-31/07/2005 και 01/05-31/05/2005 αντίστοιχα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από .../.../.... εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από-.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Οι Πράξεις οριστικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο 1.01 – 31.12.2005 συνολικού ποσού **175.939,36 €** προέκυψε κατόπιν της από .../.../.... εκθέσεως ελέγχου ΦΠΑ. που συντάχθηκε από την ΔΟΥ, σε εκτέλεση του με αριθ. πρωτ./.... έγγραφου με θέμα που απέστειλε στις .../.../.... η Δ.Ο.Υ. μαζί την από .../.../.... σχετική Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που έκρινε και τη εικονικότητα για συναλλαγών.

Από την εν λόγω Έκθεση προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, στη **χρήση 2005, σαράντα επτά (47)** εικονικά φορολογικά στοιχεία, αξίας **427.433,77 €**, πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α. (79.972,43) και **συνολικής καθαρής αξίας € 507.406,20** από την επιχείρηση με την επωνυμία : «.....» - με **Α.Φ.Μ.**», για ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§ 1, 9, 10, 11 & 14, 18 § 9 ΠΔ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 Ν. 2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1, 2, 3 & 10, 9 § 1 & 19 § 1 Ν. 2523/1997 και του άρθρου 30 § 4 ΠΔ.186/1992.

Η προσφεύγουσα προβάλλει τους παρακάτω λόγους:

1. «.....ότι με τον ηλεκτρονικό υπολογιστή μπορώ να δώσω αποτυπώσεις εγγραφών που αφορούν τις χρήσεις 2005 και 2006 σχετικά με πωλήσεις (παροχή υπηρεσιών), αγορές κλπ, καθόσον έχω ανεύρει κάποιο δίσκο (μνήμη), όπου, πιστεύω, θα υπάρχουν και οι εγγραφές των εν λόγω χρήσεων..... αν ζητούσε να προσκομίσω εκτυπώσεις εγγραφών του δίσκου, θα είχα, πιστεύω, την δυνατότητα να αποδείξω την πραγματοποίηση των επιδίκων συναλλαγών, τους αριθμούς ,τα ποσά κλπ των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και τις σχετικές λογιστικές εγγραφές.....»

2. «Σε κανένα σημείο της έκθεσης έλεγχου η φορολογούσα αρχή δεν αναφέρει σε ποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις προέβη και δεν κατέστησαν εφικτές, ώστε γενικά και αόριστα να αναφέρει ότι δεν αποδέχεται τις θέσεις και απόψεις μου και ότι η εικονικότητα των ληφθέντων (47) φορολογικών στοιχείων και η ανυπαρξία και μη πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών αποδεικνύεται από τα αναφερόμενα στην από.../.../.... έκθεση έλεγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ, που αποτελεί από πλευράς απόδειξης αναπόσπαστο τμήμα της δικής της (.../.../....) έκθεσης ελέγχου.....»

3. «Η έκθεση ελέγχου της φορολογούσας αρχής αντιπαρέρχεται σιωπηρά το γεγονός της κλοπής των φορολογικών μου βιβλίων και στοιχείων και την εκείθεν αντικειμενική αδυναμία μου για προσκόμιση και επίδειξη των σχετικών παραστατικών και λογιστικών εγγραφών , που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών. Η μη τοποθέτηση της φορολογούσας αρχής στο γεγονός της αντικειμενικής αδυναμίας (εξαιτίας της κλοπής) αποτελεί εμμέσως ,πλην σαφώς, την αναγνώριση της» .

4. «Επειδή, όλως επικουρικά ,προβάλλω της ένσταση της παραγραφής , καθόσον παρήλθε η προθεσμία έκδοσης και επίδοσης της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης.»

Επειδή με της διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/97 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας ο ισχυρισμός ότι έγινε κακή ερμηνεία της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 παρ 4 του ν.2523/97 είναι απορριπτέος.

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 (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, 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 πραγματοποίησής 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 όπως προκύπτει από την από .../.../.... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της ΔΟΥ η εκδότρια επιχείρηση κατά τη διαχειριστική περίοδο 2005, οπότε και εκδόθηκαν τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, ήταν **επαγγελματικά ανύπαρκτη**, με την έννοια της επαγγελματικής δραστηριότητας, της ενημέρωσης των βιβλίων και γενικά της πραγματοποίησης των συναλλαγών, και βρίσκονταν σε αδράνεια, επί της ουσίας δεν λειτουργούσε, με αποτέλεσμα όλες οι συναλλαγές που περιέχονται σε αυτά να είναι ανύπαρκτες, και κρίθηκαν ως **εικονικές**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις που αναφέρονται με την παράγραφο 9 του άρ.18 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ), όπως τροποποιήθηκε μέχρι σήμερα «**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 τα εν λόγω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι και **πλαστά** διότι από τον έλεγχο που έγινε στο αρχείο του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. καθώς και της Δ.Ο.Υ., ουδέποτε θεωρήθηκαν και καταχωρήθηκαν στα βιβλία των Δ.Ο.Υ. στοιχεία με τη συγκεκριμένη αρίθμηση,»

Επειδή οι επίδικες ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α προέκυψαν κατόπιν της από .../.../.... εκθέσεως ελέγχου ΦΠΑ που συντάχθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία σε εκτέλεση του με αρ. πρωτ./..... πληροφοριακού εγγράφου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε η από .../.../.... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ και παρασχέθηκαν στην ΔΟΥ πληροφορίες για την λήψη από την προσφεύγουσα **σαράντα επτά (47)** εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής), αξίας **427.433,77 €**, πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α. € 79.972,43.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του ν.4203/2013 άρθρο 22 και της ΠΟΛ 1232/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, πράξεων επιβολής φόρων, τελών, προστίμων και εισφορών που λήγουν την 31.12.2013 παρατείνεται μέχρι 31.12.2015 για τις υποθέσεις που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, ήτοι έως 31/12/2013.

Επειδή ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ **κοινοποίησε νόμιμα** την υπ' αριθ. .../...-...-.... εντολή ελέγχου, και την με αριθ. πρωτ./...-...-.... ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ για την επιλογή της για τακτικό φορολογικό έλεγχο, στην οικία του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα στην σύζυγο του , όπως προκύπτει από την με ημερομηνία .../.../.... ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΔΟΣΗΣ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../.../.... έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών :

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της αριθ. πρωτ./...-...-... ενδικοφανούς προσφυγής που κατέθεσε εμπρόθεσμα η επιχείρηση με την επωνυμία: «.....» που έχει έδρα με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005

A/A	Αριθ. Πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος πράξης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	...	.../.../....	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	24.215,11
2	...	.../.../....	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	24.886,27
3	...	.../.../....	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	13.660,17
4	...	.../.../....	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	58.622,32
5	...	.../.../....	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	15.933,96
6	...	.../.../....	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	19.688,28
7	...	.../.../....	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	18.933,22
			ΣΥΝΟΛΟ	175.939,33

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

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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).