



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Καλλιθέα

10/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1681

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

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. Δ6Α118225 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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του
ΑΦΜ:..... κάτοικο Τ.Κ. κατά της α) Της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 του Ν. 2523/97 του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για την χρήση 2004, β) του με αρ..... σημειώματος διαπιστώσεων της ΔΟΥ Ηρακλείου για το οποίο υπεβλήθησαν αντιρρήσεις γ) Της από έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών

ΣΔΟΕ Π.Δ Κρήτης δ) Της από έκθεσης ελέγχου του ελεγκτή της ΔΟΥ Ηρακλείου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την α) με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 του Ν. 2523/97 , του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για την χρήση 2004, β) το με αρ..... σημείωμα διαπιστώσεων της ΔΟΥ Ηρακλείου για το οποίο υπεβλήθησαν αντιρρήσεις γ) Την από έκθεση ελέγχου των ελεγκτών ΣΔΟΕ Π.Δ Κρήτης δ) Την από έκθεσης ελέγχου του ελεγκτή της ΔΟΥ Ηρακλείου των οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως μεταρρύθμιση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6,όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη 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. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 του Ν. 2523/97, του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ , με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 2004 πρόστιμο **85.876,20 ευρώ** , ποσού ίσου με το 3πλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε από την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας 28.625,20 ευρώ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 6 παρ.1 του ν. 2523/97.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της με αριθ..... εντολής ελέγχου της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με αφορμή την με αρ. πρωτ. ειδική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α (κατ' εφαρμογή των διατάξεων Ν.2859/2000) του ΣΔΟΕ Π.Δ ΚΡΗΤΗΣ, για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: με υπόνοιες ότι ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων ,όπου προέκυψαν τα εξής:

Ο προσφεύγων έλαβε δέκα πέντε (15) Εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) εκδόσεως από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχ/ση «.....» -ΑΦΜ: αξίας 159.030,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 28.265,40 ευρώ.

Στον παρακάτω πίνακα αναλύονται τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία

α/α	ΤΙΜΟΛ.	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	36/05.02.2004	9.600,00	1.7128,00	11.328,00
2	44/19.03.2004	10.250,00	1.845,00	12.095,00
3	49/10.05.2004	11.800,00	2.124,00	13.924,00
4	63/04.06.2004	10.620,00	1.911,60	11.941,60
5	66/21.06.2004	10.120,00	1.821,60	11.941,60

6	68.27.06.2004	7.950,00	1.431,00	9.381,00
7	71/05.07.2004	11.100,00	1.998,00	13.098,00
8	74/19.07.2004	10.200,00	1.836,00	12.036,00
9	79/30.07.2004	10.320,00	1.857,60	12.177,60
10	81/03.08.2004	11.040,00	1.987,20	13.027,20
11	87/20.08.2004	10.100,00	1.818,00	11.918,00
12	89/10.09.2004	11.390,00	2.050,20	13.440,20
13	92/30.09.2004	11.640,00	2.095,20	13.735,20
14	94/29.10.2004	10.900,00	1.962,00	12.862,00
15	97/08.11.2004	12.000,00	2.160,00	14.160,00
	ΣΥΝΟΛΟ	159.030,00	28.625,40	187.655,40

Η εν λόγω διαπίστωση τεκμηριώνεται από τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε ΚΡΗΤΗΣ και συνεπεία αυτής της από έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ σύμφωνα με την οποία η εκδότρια επιχείρηση «.....» ήταν **συναλλακτικώς ανύπαρκτη** διότι από τον έλεγχο που έγινε απο το ΣΔΟΕ Π.Δ ΚΡΗΤΗΣ διαπιστώθηκε ότι:

α) Ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείων υπέβαλε έναρξη εργασιών την 16-07-03 με αντικείμενο εργασιών λιανικό εμπόριο αυτοκινήτων - μοτοσικλετών και ανταλλακτικών, με έδρα το ακίνητο στα, ιδιοκτησίας, όπου σήμερα λειτουργεί άλλη επιχείρηση.

β) Η επιχείρηση λειτούργησε για ελάχιστο χρονικό διάστημα, καθώς ο, παρέμεινε για τέσσερις μήνες στο μίσθιο, δηλαδή από 01-07-03 έως 31-10-03, ενώ τα τιμολόγια εκδόθηκαν το 2004.

γ) Σύμφωνα με την κατάθεση μάρτυρα, στην έδρα της επιχείρησης του δεν υπήρχαν άλλα εμπορεύματα πέρα από δύο έως τρία αυτοκίνητα, επομένως δεν μπορούσε να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

δ) Ο φερόμενος επιτηδευματίας έχει εξαφανισθεί

ε) Δεν έχει δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2004-2005-2006 και περιοδικές -εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2003-2004-2005-2006

στ) Από τις καταστάσεις της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (ΚΕΠΥΟ) προκύπτουν αγορές ποσού 5.372,88 € ενώ παρουσιάζει πωλήσεις ποσού 1.768.54933 €

ζ) Ο φερόμενος επιτηδευματίας κατ' επανάληψη έχει παραβεί τον νόμο «περί επιταγών» και έχει διαπράξει αξιόποινες πράξεις και έχει καταδικασθεί για αυτές.

Κατά των ανωτέρω ο προσφεύγων κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους η άλλως μεταρρύθμιση τους για τους εξής λόγους:

- *Η συνοδεύουσα την προσβαλλόμενη πράξη έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει σαφώς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία .*

- *Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα διότι στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε πέραν του ευλόγου χρόνου, αλλά και η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη συντάχθηκε καθ' υπέρβαση του ευλόγου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως. Συγκεκριμένα οι ενέργειες της φορολογικής αρχής, τόσο η σύνταξη της έκθεσης ελέγχου όσο και της έκδοσης και επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξεως έχουν*

υπερβεί τον εύλογο χρόνο ενέργειας που τάσσεται από τις διατάξεις αυτές, αφού η ημερομηνία από τη διαπίστωση των δήθεν τελεσθεισών από εμένα παραβάσεων, οι οποίες φέρεται να διαπιστώθηκαν με την υπ' αριθμό πρωτ. έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κρήτης στις 30-6-2012 και επομένως η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως (22-8-2012) υπερέβη κατά πολύ την προθεσμία του μηνός.

- Οι συναλλαγές που είχε με την επιχείρηση του «.....» ήταν πραγματική και όχι εικονική

- Τελούσε σε καλή πίστη ο προσφεύγων ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων στοιχείων και δεν είχε γνώσης αυτής και η εν λόγω φορολογική παράβαση οφείλεται σε πλάνη.

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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια 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 σύμφωνα με την απόφαση του Σ.Τ.Ε 116/2013 αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει 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) 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 § 9 του ΚΒΣ "το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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 σύμφωνα με την από ειδική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α (κατ' εφαρμογή των διατάξεων Ν.2859/2000) του ΣΔΟΕ Π.Δ ΚΡΗΤΗΣ, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε στην εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: καθώς και από τα στοιχεία μέσω TAXIS ,και από διασταυρώσεις των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών -Προμηθευτών διαπιστώθηκε ότι η

φερόμενη ως εκδότρια των δέκα πέντε (15) φορολ. στοιχείων προς τον προσφεύγοντα ήταν **συναλλακτικώς ανύπαρκτη στον χρόνο λήψης των στοιχείων** (όπως αναλυτικά τεκμηριώνεται στο κεφ. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ -ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ σελ.2-4.) Ως εκ τούτου υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, με τον φερόμενο ως εκδότη των υπο κρίση στοιχείων, όπως καταγράφεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου ,με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία .

Επιπλέον, όσον αφορά την απόδειξη του πραγματικού της συναλλαγής και της «καλής πίστης» του προσφεύγοντα, προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης από μέρους τους με απτά στοιχεία, λόγω της μη ύπαρξης στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο (βλ. ΣΤΕ3151/2006,3411/2004,1553,1264/2003,881/2002).

Επειδή δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τον προσφεύγοντα,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 η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντος αποσκοπούσε στη μείωση φορολογητέας ύλης του λήπτη καθώς και την μείωση - μη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ με μοναδικό σκοπό να μειώσει ο προσφεύγων τις φορολογικές του

υποχρεώσεις σε βάρος του Δημοσίου με ποσά ΦΠΑ τη χρήση 2004, 28.625,40 Ευρώ, που ουδέποτε καταβλήθηκαν από τον εκδότη τους.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στην από ειδική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α (κατ' εφαρμογή των διατάξεων Ν.2859/2000) του ΣΔΟΕ Π.Δ ΚΡΗΤΗΣ όσο και στην από Έκθεση ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόριψη με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

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

ΧΡΗΣΗ 2004

- Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του αρθ.6 του Ν. 2523/97 $28.625,20 \times 3 = 85.876,20$ ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).