



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 11/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2546

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά των :
 - α) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 και
 - β) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις α) υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 και β) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 11.523,50 €, πλέον 13.828,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 25.351,70 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη αναγνώριση από τον έλεγχο των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας ενός ληφθέντος εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου από την φερόμενη ως εκδότηρια εταιρεία «.....», ΑΦΜ και του αναλογούντος φόρου αυτού.

2) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 5.761,75 € (11.523,50 € X 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 6 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55§2 περ.δ' και 72 του Ν. 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 σε άρθρο 72 του ν.4174/2013 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ. 7 του ν.4337/2015, ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που διενήργησε έκπτωση με βάση ένα εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικό στοιχείο έκδοσης της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 60.650,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) (υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμό πρωτ. αίτηση - δήλωση περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 55 του Ν 4174/2013).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από εκθέσεις 1) μερικού ελέγχου (επανελέγχου) Φ.Π.Α. (ν.2859/00) και 2) μερικού ελέγχου (επανελέγχου) προστίμου Φ.Π.Α., της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

Αφορμή για τη διενέργεια του επανελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία υπήρξαν τα με αριθμ. πρωτ. και δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ (αριθμ. πρωτοκόλλου Δ.Ο.Υ. αντίστοιχα), με τα οποία διαβιβάστηκαν οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ και

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ και την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. των ελεγκτών του ΣΔΟΕ και, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία «.....», ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997, στις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009. Μεταξύ των πελατών της εν λόγω εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ και τη σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ και, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία «.....», ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997, στις χρήσεις 2005 και 2006. Μεταξύ των πελατών της εν λόγω εταιρείας για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006 περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ως άνω Πληροφοριακών Δελτίων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου (επανελέγχου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005 - 31/12/2005 και 01/01/2006 - 31/12/2006.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, ισχυριζόμενη :

- 1) Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
- 2) Η ανυπαρξία της παράβασης.
- 3) Το νόμω και ουσία αβάσιμο του καταλογισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) σε βάρος της προσφεύγουσας, κατά παράβαση της σχετικής νομολογίας του Δ.Ε.Ε. και του σκοπού του Φ.Π.Α., δεδομένων τόσο της απόδειξης της πραγματοποίησης των ελεγχόμενων συναλλαγών και της αποδεδειγμένης καλοπιστίας της προσφεύγουσας, όσο και ότι ο εκπεσθείς φόρος εισροών που αντιστοιχούσε στις συναλλαγές που χαρακτηρίστηκαν ως δήθεν εικονικές πράγματι καταβλήθηκε και επιβάρυνε την προσφεύγουσα εταιρεία.
- 4) Το νόμω και ουσία αβάσιμο του καταλογισμού του Φ.Π.Α. σε βάρος της λήπτριας προσφεύγουσας εταιρείας, δεδομένου του αληθούς, ακριβούς και μη εικονικού ως προς το πρόσωπο χαρακτήρα του φορολογικού στοιχείου, λόγω τόσο της απόδειξης της πραγματοποίησης των ελεγχόμενων συναλλαγών όσο και της αποδεδειγμένης καλοπιστίας της προσφεύγουσας από το σύνολο των προσκομιζόμενων ενώπιον του ελέγχου αποδεικτικών στοιχείων.
- 5) Το νόμω και ουσία αβάσιμο της επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. σε βάρος της προσφεύγουσας δεδομένων τόσο του αληθούς, ακριβούς και μη εικονικού ως προς το πρόσωπο χαρακτήρα του φορολογικού στοιχείου, όσο και των οριζόμενων από την κοινοτική νομοθεσία περί Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα επικαλούμενη την με αριθμ. 134/2016 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ και αιτούμενη προφορική ακρόαση. Το εν λόγω αίτημα προφορικής ακρόασης έγινε αποδεκτό από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και η ακρόαση πραγματοποιήθηκε την στα γραφεία της Υπηρεσίας μας.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ. 2^ο Συμπληρωματικό Υπόμνημα – Πρόσθετοι Λόγοι επικαλούμενη την ΠΟΛ 1097/04.07.2016 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ. Με το εν λόγω 2^ο Συμπληρωματικό Υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έγινε δεκτό από τη Διοίκηση ότι για σκοπούς Φ.Π.Α. είναι δυνατή η έκπτωση του αντίστοιχου φόρου εισροών από τον καλόπιστο λήπτη, στην περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον η εικονικότητα έγκειται στο πρόσωπο του εκδότη, ο οποίος όμως είναι φορολογικώς υπαρκτός. Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω Γνωμοδότηση του ΝΣΚ εφαρμόζεται ad hoc στην εν λόγω περίπτωση, καθόσον πληρούνται οι τιθέμενες από την εν λόγω εγκύκλιο προϋποθέσεις. Παρακολουθηματικού χαρακτήρα είναι και το πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρ. 6 ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρ. 55§2 περ.δ' και 72 του Ν. 4174/2013 και του άρθρ. 7 του ν.4337/2015. Επικαλείται δε και τις διατάξεις του άρθρ. 6 παρ. 6 τελευταίο εδάφιο του ν.3086/2002.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/1997 :

«1. 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 περ. δ' του ν.4174/2013 :

«δ) 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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) 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 που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.6 και 8 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

«6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α`179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο και ως προς τον έλεγχο της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. προέκυψε η διαπίστωση της παράβασης της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία ενός (1) εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου – Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, και συγκεκριμένα του υπ'αριθμ. Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 60.650,00 € πλέον Φ.Π.Α. 11.523,50 €, με φερόμενο ως εκδότη την εταιρεία «.....», ΑΦΜ, συντάχθηκε δε η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η υπ'αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθρ. 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005.

Κατά της ως άνω απόφασης προστίμου ΚΒΣ υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας η με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή.

Με τη με αριθμό 2545/11-07-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. και η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από έκθεσης ελέγχου μερικού ελέγχου (επανελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/00) της ίδιας ελεγκτού της ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. η κρίση περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων, τόσο του διενεργηθέντος ελέγχου από το ΣΔΟΕ στην εκδότρια αυτών εταιρεία (όπως αυτές αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ που διαβιβάστηκε με το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ως άνω από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.), όσο και του συνόλου των διαπιστώσεων ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα – λήπτρια εταιρεία. Συγκεκριμένα, στις σελ. 11-12 στο Κεφάλαιο 4 «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εταιρεία «.....», ΑΦΜ, **εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία.** Στο με αριθμ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. και συγκεκριμένα :

- στη σελ. 7 της σχετικής έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ με ελεγχόμενη την εταιρεία «.....» ρητά αναγράφεται ότι :
«....Από τα μέχρι τώρα στοιχεία που μας διαβίβασαν οι τράπεζες προκύπτει ότι η ελεγχόμενη, όπως και όλες οι συναφείς επιχειρήσεις του κυκλώματος, προκειμένου να παρουσιάσει τις συναλλαγές της ως πραγματικές, προσπαθεί να δημιουργήσει μόνη της εικονικά αποδεικτικά τραπεζικά στοιχεία, καταθέτοντας η ίδια στους τραπεζικούς της λογαριασμούς χρήματα, για τα οποία ταυτόχρονα προβαίνει στην ανάληψή τους ή τη μεταφορά τους στο λογαριασμό της»....
- στη σελ. 7 και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της σχετικής έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ με ελεγχόμενη την εταιρεία «.....» αναγράφεται ότι :
«Α) 1. Στις με το με αρ. πρωτ. έγγραφό μας, ζητήσαμε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πληροφορίες για την επιχείρηση, με ΑΦΜ
2. Η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό της μας γνώρισε ότι παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες που έγιναν από την υπηρεσία, δεν κατέστη δυνατόν να ανευρεθεί η ελεγχόμενη επιχείρηση και για τον λόγο αυτόν έχουν καταλογισθεί σχετικές παραβάσεις για την μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και έχουν επιβληθεί τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. πρόστιμα.
Από έρευνα που έγινε στο υποσύστημα TAXIS της Γ.Γ. Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών που υπάρχει στην υπηρεσία μας, διαπιστώθηκαν τα εξής :
Η εν λόγω επιχ/ση : α) δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, β) δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., όσον αφορά δε τις περιοδικές δηλώσεις δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση για το έτος 2005 και μία δήλωση για το έτος 2006 (1^ο μήνα), με αξία εκροών 169.530,00 € με χρεωστικό ποσό 56,33 €, γ) δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές

καταστάσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 και ισοζύγιο της παρ. 7 του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 για κανένα έτος μέχρι σήμερα και δ) δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών.

Από τα παραπάνω αναφερθέντα, είναι προφανές και πέρα από κάθε αμφισβήτηση, ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει η επιχείρηση, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ, αφού οι συναλλαγές που αναφέρονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ. Στην πραγματικότητα, από την παραπάνω αναφερόμενη εκδότρια, δεν πωλούνται εμπορεύματα ή υπηρεσίες, εκδίδονται μόνον φορολογικά στοιχεία, με απώτερο σκοπό, αφ'ενός μεν την ιδιοποίηση από την ίδια του αναλογούντος Φ.Π.Α., αφ'ετέρου δε με σκοπό οι λήπτριες επιχειρήσεις να εμφανίζουν στα φορολογικά τους βιβλία αυξημένες δαπάνες (με παράλληλη έκπτωση του ποσού του Φ.Π.Α. των εικονικών αυτών στοιχείων, από τον Φ.Π.Α. που έπρεπε να αποδώσει στο Δημόσιο)....»

- στη σελ. 9 και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της σχετικής έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ με ελεγχόμενη την εταιρεία «.....» αναγράφεται ότι :

«Σύμφωνα με το συγκεντρωθέν από την Ασφάλεια προανακριτικό υλικό, ομάδα ατόμων, κυρίως Κυπρίων υπηκόων, ιδρύοντας εταιρείες-φαντάσματα και εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία, συμμετείχαν σε έκνομες ενέργειες όπως λαθρεμπορία πολύτιμων μετάλλων, τροφοδότηση άλλων επιχειρήσεων με **εικονικά τιμολόγια**, ιδιοποίηση Φ.Π.Α. κλπ.

Από την έρευνα της Ασφάλειας διαπιστώθηκε, ότι οι εταιρείες που ίδρυσαν :

α) Υφίστανται, ως προς τη συγκρότηση και σύστασή τους.

β) Άλλες είναι ανύπαρκτες στις διευθύνσεις, που εμφανίζονται ότι εδρεύουν.

γ) Άλλες είναι υπαρκτές αλλά ανενεργές και υφίστανται στις διευθύνσεις, που εμφανίζονται ότι εδρεύουν, πλην όμως χωρίς καμία δραστηριότητα, παρά μόνο, ως ενοικιαζόμενα ακίνητα στα οποία στεγάζονται, τα οποία είναι κενά, χωρίς εμπορεύματα (τα παραπάνω διαπίστωσε και η Υπηρεσία μας από ελέγχους που διενήργησε τα τελευταία χρόνια). Στις «εταιρείες» αυτές προσέρχονταν κατά καιρούς διάφορα άτομα, τα οποία παραλάμβαναν μόνο την αλληλογραφία και αποχωρούσαν.

δ) Κοινό χαρακτηριστικό των εταιρειών αυτών είναι ότι χρησιμοποιούν ίδιες σταθερές και κινητές τηλεφωνικές γραμμές, οι περισσότερες των οποίων εκτρέπονται σε τηλεφωνικές γραμμές οι οποίες φέρονται ως τηλέφωνα επικοινωνίας κάποιων εκ των «εταιρειών» αυτών. Εξ αυτού συνάγεται ότι η λειτουργία των επιχειρήσεων αυτών, πραγματοποιείτο μέσω τηλεφώνων και όχι από τις δηλωθείσες έδρες τους, φαινόμενο που υφίσταται σε παρόμοιες υποθέσεις φοροδιαφυγής (τύπου CAROUSEL).

Το συγκεκριμένο κύκλωμα Κυπρίων υπηκόων έχει απασχολήσει από χρόνια την Υπηρεσία μας, μέσω εταιρειών που ίδρυε, είτε με την έκδοση εικονικών τιμολογίων, είτε με την συμμετοχή του σε λαθρεμπορία χρυσού, αργυρού και πολύτιμων μετάλλων....».

- στη σελ. 12 και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ» της σχετικής έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ με ελεγχόμενη την εταιρεία «.....» αναγράφεται ότι :

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν οι παρακάτω αναφερόμενοι :

1., ΑΔΤ/...../.....

2. – – – – Α.Δ.Τ.

3., γεν. την, στα, κάτοχος του υπ'αριθμ. Δελτίου Κυπριακής ταυτότητας, εκδόσεως την

διακινούσαν έγγραφα, σφραγίδες, πιστωτικές κάρτες κ.τ.λ. πολλών (εκατόν εξήντα) επιχειρήσεων και προσώπων, μεταξύ των οποίων και της ελεγχόμενης

....., , Α.Φ.Μ. , αρμοδιότητος της Δ.Ο.Υ.
.....

Αυτό προέκυψε από το γεγονός ότι βρέθηκαν στην κατοχή των τριών προαναφερθέντων προσώπων κατά τον έλεγχο της Ασφάλειας το έτος 2006.

Επίσης ο, ερωτηθείς σχετικά με τις εταιρείες που αναφέρονται στα κατασχεθέντα έγγραφα, κατέθεσε ότι δεν γνωρίζει τον αριθμό και τις επωνυμίες αυτών, ωστόσο όμως γνωρίζει ότι ουδέποτε λειτούργησαν. Σε φωτογραφίες που του επιδείχθηκαν, αναγνώρισε με απόλυτη βεβαιότητα στο πρόσωπο του, το άτομο που από κοινού με τον του πρότειναν, έναντι μηνιαίας αμοιβής 1.500 €, να συμμετάσχει στη συγκρότηση εταιρειών, για τον ως άνω σκοπό, άλλοτε ως διαχειριστής και άλλοτε ως εταίρος αυτών.

Επίσης η επιχείρηση, ουσιαστικά δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ, ούτε βρέθηκε, όπως προκύπτει από την επισυναπτόμενη πορισματική αναφορά.

Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και τα όσα ετέθησαν υπόψη του κατά τη διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση εκδίδει **EIKONIKA** τιμολόγια για συναλλαγές οι οποίες: είτε δεν πραγματοποιήθηκαν, είτε πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικά πρόσωπα, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια την μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.».

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 (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).

Άλλωστε, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εταιρεία εγκύκλιο ΠΟΛ 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αφορά τη φορολογία εισοδήματος η οποία δεν αποτελεί αντικείμενο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και όχι το Φ.Π.Α. και συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/04-07-2016 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα : «Κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» :

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§4 του ν. 3086/2002 :

«4. Οι γνωμοδοτήσεις δεν δημιουργούν δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου, πριν από την αποδοχή τους με επισημειωματική πράξη από τον Πρόεδρο της Βουλής, τον αρμόδιο Υπουργό, ή το Διοικητικό Συμβούλιο Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου ή άλλο κατά νόμο αρμόδιο όργανο αυτού ή Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής ή από τον Γενικό Γραμματέα Περιφέρειας. Μετά την αποδοχή τους οι γνωμοδοτήσεις αποτελούν πράξεις, που είναι υποχρεωτικές για τη Διοίκηση ή το Νομικό Πρόσωπο ή την Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή.»

Επειδή οι γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ ισχύουν όπως έχουν γίνει αποδεκτές από τον Γ.Γ.Δ.Ε.. Εν προκειμένω, η ΠΟΛ.1097/04-07-2016 Εγκύκλιος του Γ.Γ.Δ.Ε. θέτει μεταξύ άλλων ως προϋπόθεση το φορολογικό στοιχείο να εκδίδεται από **συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας που προβάλλεται με το με αριθμ. πρωτ. 2^ο Συμπληρωματικό Υπόμνημα – Πρόσθετοι Λόγοι ότι η ανωτέρω ΠΟΛ.1097/04-07-2016 Εγκύκλιος του Γ.Γ.Δ.Ε. εφαρμόζεται ad hoc στην εν λόγω περίπτωση απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον **στην υπό κρίση υπόθεση δεν έχει εφαρμογή η εν λόγω ΠΟΛ δεδομένου ότι δεν πληρούνται σωρευτικά οι τιθέμενες από την εν λόγω Εγκύκλιο προϋποθέσεις.**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. στην εκδότρια εταιρεία «.....» προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εν λόγω εταιρεία είναι **συναλλακτικώς ανύπαρκτη** και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές,

για τους λόγους που αναλυτικά αναγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας.

Επειδή βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων ορθώς εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. 1) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και 2) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου με βάση ένα εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικό στοιχείο έκδοσης της εταιρείας «.....».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005

Διαφορά Φ.Π.Α.	11.523,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	13.828,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.351,70 €

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005

Ποσό : 5.761,75 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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).