



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Καλλιθέα 14.1.16

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 31

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

Fax : 2131604567

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16.9.15** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου,, κατά της με αρ. /17.7.15 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.07-31.12.07, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /17.7.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.07-31.12.07, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28.5.15 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 13.1.16 εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16.9.15** 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 υπ' αριθ. /17.7.15 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 21.340,00 € (10.670,00 X 2 X 100%), για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.07-31.12.07, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και των άρθρων 2§1, 12 §9,10,11, 18 §2,9, 11§5β του ν. Π.Δ. 186/1992.

Η παράβαση αφορά τη λήψη δύο (2) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 10.670,00 €, από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ΑΦΜ, με εκδότρια την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. Τα στοιχεία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

ΑΕΠ	α/α	Είδος στοιχείου	Αρ. Φορο. Στοιχείου	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία	Σύνολο Προστίμου Δ.Ο.Υ.
...../17.7.15	1	ΔΑ/Τιμολ.	.../10.11.07		6.180,00 €	1.174,00 €	7.354,00 €	12.360,00 €
	2	ΔΑ/Τιμολ.	.../25.11.07		4.490,00 €	853,00 €	5.343,00 €	8.980,00 €
ΣΥΝΟΛΟ					10.670,00 €			21.340,00 €

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 28.5.15 Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Κρήτης, σύμφωνα με την οποία, η επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., εξέδωσε, μεταξύ άλλων, δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.670,00 € για τη χρήση 2007, με λήπτη τον προσφεύγοντα. Ο σχετικός έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα της με ημερομηνία σύνταξης 20.3.13 Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Κρήτης στην επιχείρηση του εκδότη, σύμφωνα με την οποία όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την εν λόγω επιχείρηση είναι εικονικά ως προς τις συναλλαγές τους, δεδομένου ότι ο εκδότης δεν είχε στη διάθεσή του υλικά αγαθά προς πώληση και ως εκ τούτου δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις σχετικές παροχές. Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στα με αρ. /10.11.07 & /25.11.07 υπό κρίση Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση του, οι συναλλαγές αφορούσαν ανταλλακτικά για τα αυτοκίνητα με αριθμό κυκλοφορίας και, με τόπο φόρτωσης την έδρα του εκδότη, τον, και τόπο προορισμού την έδρα του προσφεύγοντος. Με την έγγραφη απάντηση του προσφεύγοντος, μετά την με αρ. κλήση προς ακρόαση του αρ. 6 του ν. 2690/99, προβλήθηκε ο ισχυρισμός ότι η αγορά των εν λόγω ανταλλακτικών πραγματοποιήθηκε όχι από την έδρα της επιχείρησης του στον, όπως αναγραφόταν στα υπό κρίση Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια, αλλά από

το υποκατάστημα του εκδότη στην, το οποίο, όμως, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου είναι φορολογικά ανύπαρκτο. Ο έλεγχος, μη αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς του, προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης. Οι λόγοι που περαιτέρω αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (Δ.Α/Τιμολ.) αναλύονται εκτενέστερα στην παραπάνω Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Κρήτης, το οποίο διενήργησε έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ισχυριζόμενος ότι οι σχετικές συναλλαγές είναι πραγματικές, καθόσον:

- Το υποκατάστημα της επιχείρησης του, από το οποίο αγοράστηκαν τα εν λόγω ανταλλακτικά, είναι φυσικώς υπαρκτό και ευρισκόμενο στο
- Η μη υποβολή δήλωσης έναρξης υποκαταστήματος και μη θεώρηση βιβλίου εισερχομένων αυτοκινήτων από τον για το υποκατάστημα στην, δεν συνεπάγεται την συναλλακτική ανυπαρξία, της επιχείρησης του εκδότη συνολικά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 ν.4337/2015:

«..Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997:

«Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη...»

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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της από 28.5.15 Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Κρήτης, η επιχείρηση του με ΑΦΜ ήταν ανύπαρκτη συναλλακτικά και δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, καθ' ότι:

Ο εκδότης δεν είχε στη διάθεσή του υλικά αγαθά προς πώληση.

Ο εκδότης δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για καμία χρήση από το 2003 έως το 2010.

Από την υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών τρίτων διαπιστώθηκε ότι, ο δηλώθηκε ως προμηθευτής,

1. στη χρήση 2003, για 44 φορολογικά στοιχεία αξίας 61.443,96 €
2. στη χρήση 2004, για 62 φορολογικά στοιχεία αξίας 284.901,00 €
3. στη χρήση 2005, για 109 φορολογικά στοιχεία αξίας 713.668,00 €
4. στη χρήση 2006, για 79 φορολογικά στοιχεία αξίας 445.269,00 €
5. στη χρήση 2007, για 191 φορολογικά στοιχεία αξίας 953.086,23 €
6. στη χρήση 2008, για 143 φορολογικά στοιχεία αξίας 893.705,00 €
7. στη χρήση 2009, για 71 φορολογικά στοιχεία αξίας 372.180,00 €
8. στη χρήση 2010, για 17 φορολογικά στοιχεία αξίας 72.200,00 €

και δηλώθηκε ως πελάτης,

1. στη χρήση 2003 για φορολογικά στοιχεία αξίας 3.224,87 €
2. στη χρήση 2005 για φορολογικά στοιχεία αξίας 663,87 €
3. στη χρήση 2006 για φορολογικά στοιχεία αξίας 761,13 €
4. στη χρήση 2007 για φορολογικά στοιχεία αξίας 780,00 €

ενώ για τις χρήσεις 2004, 2008, 2009 και 2010 δε δηλώθηκε από κανέναν ως πελάτης. Συνεπώς, οι πραγματοποιηθείσες αγορές, βάσει των ως άνω συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων, δε δικαιολογούν την συναλλακτική δραστηριότητα που εμφανίζει βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων.

Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, πέραν των ετών 1996 και 1997.

Έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ στο έτος 2000 έως και το 4^ο δίμηνο του 2002 και έκτοτε δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις.

Έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2000 και 2001 και έκτοτε δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, ο ανωτέρω εκδότης, εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία, ζημίωσε το Ελληνικό Δημόσιο μη αποδίδοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ, και οι λήπτριες εταιρείες λαμβάνοντας τα φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, εξέπιπταν τον αναλογούντα ΦΠΑ και αύξαναν τις δαπάνες τους με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ως άνω Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Κρήτης, το υποκατάστημα του εκδότη στην, από το οποίο πραγματοποιήθηκαν, κατά τους

ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, οι συναλλαγές που αφορούν τα υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, είναι φορολογικά ανύπαρκτο, δεδομένου ότι δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης υποκαταστήματος και δεν έχει θεωρηθεί βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 28.5.15 Έκθεση Ελέγχου, ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ, ήταν πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο και σε κάθε περίπτωση δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη στον προσφεύγοντα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εν λόγω εταιρεία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αφορούν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28.5.15 Έκθεση Ελέγχου της Π.Δ. ΣΔΟΕ Κρήτης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **16.9.15** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2007-31.12.2007

Πρόστιμο του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997

Συνολικό ποσό προστίμου: 21.340,00 € (=10.670,00 X 2 X 100%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

A/A

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Ι.ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).