



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

06/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1322

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.
3. Την από 14/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/14-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ".....", ΑΦΜ, που εδρεύει στο Αττικής επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενη κατά α) της υπ' αρ. /09-12-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1-1-2004 έως 31-12-2004 και β) της υπ' αρ. /09-12-2014 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την α) υπ' αρ. /09-12-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1-1-2004 έως 31-12-2004 και β) την υπ' αρ. /09-12-2014 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των , καθώς και τις από 09/12/2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 03/04/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 14/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/14-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ".....", 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' αριθ. /09-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 5.548,21, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 6.657,85 € .

2. Με την υπ' αρ. /09-12-2014 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997). του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 -31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος συνολικού ποσού 11.232,00 € .

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά βάσει των από 04/12/2014 εκθέσεων επανελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 και ελέγχου προστίμων άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997 του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., και τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα εταιρεία "....." ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης "....." με ΑΦΜ και συγκεκριμένα των με αρ. ΤΔ.Α /20-03-2004 ποσού 15.000,00 ευρώ , πλέον ΦΠΑ 2.700,00 ευρώ και ΤΔΑ /20-12-2004 ποσού 5.800,00 ευρώ , πλέον ΦΠΑ 1.044,00 ευρώ. Για τις εν λόγω παραβάσεις έχει εκδοθεί η με αρ. /2014 ΑΕΠ του ΚΒΣ.

Λόγω της ως άνω διαπίστωσης ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή και προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 48 του Ν. 2859/2000 λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν στην φορολογία εισοδήματος από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994 και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004.

Επίσης λόγω ότι η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων συνολικής αξίας 3.744,00 € για τη χρήση 2004, χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β Ν. 2859/2000 ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν. 2523/97, ήτοι $3.744,00 \times 3 = 11.232,00 \text{ €}$.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, δεν είχε την δυνατότητα ,αλλά ούτε και την ικανότητα ελέγχου του αντισυμβαλλόμενου και περαιτέρω δεν μπορούσε να γνωρίζει κατά πόσο μια επιχείρηση ήταν υπαρκτή, ή μη ή αν είχε προβεί σε κατασκευή πλαστών στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του κώδικα φορολογικών στοιχείων.

2. Με την παρέλευση δεκαετίας από την συναλλαγή είναι ιδιαίτερα δυσχερές η απόδειξη ότι πραγματικά έχει υλοποιηθεί συναλλαγή , ειδικά επειδή αφορά και αναλώσιμα είδη .

3. Η πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι ασαφής και αναληθείς καθ'όσον επιβάλλει το πρόστιμο ως εκδότη των επίμαχων τιμολογίων και όχι ως λήπτη.

Επειδή όταν αποδίδεται από την φορολογική αρχή σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται αρκεί, καταρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (ΣτΕ 116/2013 ,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). Σύμφωνα με την νομολογία (βλ. ΣτΕ 116/2013, κ.α.) συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη προκύπτει όταν ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων τιμολογίων έκανε έναρξη επιτηδεύματος και θεώρησε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως χρησιμοποιώντας ψευδή διεύθυνση κατοικίας, όταν κατά τη μετάβαση των ελεγκτών στο μισθωμένο ακίνητο, που φαίνεται ως έδρα του, δεν ανευρέθησαν επαγγελματικές εγκαταστάσεις, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από πληροφορίες από τις παρακείμενες επιχειρήσεις ότι δεν λειτούργησε καθόλου στην δηλωθήσα έδρα , όταν δεν έχει προβεί σε αγορές των εμπορευμάτων που φαίνεται ότι πούλησε κλπ..

Στην προκειμένη περίπτωση μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΠ.Ε.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής στην εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ουσιαστικά ανύπαρκτη επιχείρηση καθόσον προέκυψε ότι δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα ως έδρα της διεύθυνση (.....) και δεν έχει προβεί σε δήλωση μεταβολής εργασιών από την οποία να προκύπτει μεταφορά της έδρας σε άλλη διεύθυνση ώστε να υφίσταται επαγγελματική εγκατάσταση, ούτε σε δήλωση διακοπής εργασιών. Μετά την έναρξη των εργασιών της και τη θεώρηση των πρώτων φορολογικών στοιχείων, εξαφανίστηκε χωρίς ίχνος επαγγελματικής εγκατάστασης. Δεν άσκησε ποτέ εμπορική δραστηριότητα και κατά τους χρόνους έκδοσης των φορολογικών στοιχείων δεν είχε πραγματική οικονομική δραστηριότητα αφού βρέθηκε ότι έχει δηλωθεί ως πελάτης μόνο για τη χρήση 2008 από μία μόνο επιχείρηση και εμφανίζεται να έχει λάβει τρία φορολογικά στοιχεία για αγορές αγαθών, υλικών, δαπανών ή σχετικές λήψεις υπηρεσιών από τρίτους συνολικής καθαρής αξίας 1.615,00 €.

Από την έρευνα που διενεργήθηκε προέκυψε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε ούτε τη στοιχειώδη υποδομή που απαιτείται για τη λειτουργία μιας επιχείρησης , καθόσον αυτή δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα εργαλεία μεταφορικά μέσα) και δεν απασχόλησε το απαιτούμενο προσωπικό προκειμένου να διασφαλίζεται η εκτέλεση των εργασιών και η παράδοση των αγαθών που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.865.747,74 ευρώ.

Δεν έχει εκπληρώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, καμία από τις φορολογικές της υποχρεώσεις οι οποίες απορρέουν από την έκδοση των φορολογικών της στοιχείων.

Από τους ελέγχους και τις διασταυρώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάφορους λήπτες φορολογικών στοιχείων, το αντικείμενο δραστηριότητας της εκδότριας, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια Πώλησης, σκοπίμως περιλαμβάνει μεγάλο εύρος προσφερομένων αγαθών και υπηρεσιών, έτσι ώστε να

μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτριών επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

Η αξία δε των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, είναι ιδιαίτερα μεγάλη, όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Επίσης στις περισσότερες περιπτώσεις τα εκδοθέντα στοιχεία φέρονται να έχουν εξοφληθεί αυθημερόν κατά την ημερομηνία έκδοσής τους αποκλειστικά με μετρητά και όχι τμηματικά με επιταγές που είναι η συνήθης πρακτική για ποσά μεγάλης αξίας . Τέλος πολλά από τα εκδοθέντα στοιχεία εκτός από εικονικά είναι και πλαστά.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία φέρονται να εξοφλήθηκαν μετρητοίς και αυθημερόν με την έκδοσή τους. Σε κανένα από τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο διακινήθηκαν τα φερόμενα πωληθέντα διάφορα υλικά, και σε τέτοιες ποσότητες και τέτοιου βάρους ή όγκου για τις οποίες απαιτείται η χρήση γερανού .

Επειδή η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές π.χ. αποδείξεις πληρωμών, παραστατικά τραπεζών επιταγές, μεταφορικά, φορτωτικά έγγραφα, συμφωνητικά. Επίσης αναζητήθηκαν τα μηχανήματα (....., και), τα δύο, η και η που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία της, πλην όμως αυτά δεν επεδείχθησαν και όπως διαπιστώθηκε δεν έχει πραγματοποιηθεί μεταφορά των προϊόντων αυτών στο υποκατάστημα της επιχείρησης στο όπως δηλώθηκε από τους διαχειριστές διότι δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό μεταφοράς όπως Δελτία Αποστολής εκδόσεώς της που να εμφανίζουν τη διακίνηση - μεταφορά αυτών.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι δεν γνώριζε για την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλαγές αυτές , τυγχάνουν απορριπτέοι ως ουσιαστικά αβάσιμοι και ούτε αποδεικνύονται.

Επειδή οι αναφορές στην φορολογική εικόνα όπως επίσης και στην επαγγελματική επάρκεια του προσφεύγοντος , δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τα πορίσματα της έκθεσης για την εικονικότητα των στοιχείων, καθόσον κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να επιτρέπει την αναίρεση των δεδομένων επί της βάσεως των οποίων τα στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή στην περίπτωση β' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), η οποία εφαρμόζεται αναλογικά και στην παρούσα διαδικασία, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται κάποια συγκεκριμένη βλάβη, η οποία να προήλθε αποκλειστικά και μόνο από το χαρακτηρισμό της στην πράξη ως εκδότη εικονικών τιμολογίων και όχι ως λήπτη και η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως, δεδομένου ότι η πράξη εκδόθηκε βάσει των διαπιστώσεων της από 09/12/2014 έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμου και γίνεται αναφορά στο σώμα της πράξης και επιπλέον δεν υπάρχει διαφορά ως προς το ύψος του προστίμου μεταξύ εκδότη και λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/97

Ως εκ τούτου, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 09/12/2014 εκθέσεις επανελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 και άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 αριθμό πρωτοκόλλου/14-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση α) της υπ' αρ./09-12-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1-1-2004 έως 31-12-2004 και β) της υπ' αρ...../09-12-2014 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004.

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

Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Διαφορά Φόρου	5.548,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.657,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.206,06 €

Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 6 παρ.1 Ν.2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ.1 Ν.2523/1997 συνολικού ποσού $3.744,00 \times 3 = 11.232,00 \text{ €}$.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 triάντα (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).