



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

Καλλιθέα,

17-11-2014

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης:

3665

**Ταχ. Δ/ση:** Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας :** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 210 9563608

**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. 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 18-09-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., Αντικείμενο εργασιών: Αυτοκινητιστής, Δ/ση έδρας: ....., κατά της αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2008 και της υπ αριθ. .... πράξης επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. (Αρθ. 6 & 9 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2008 και την με αριθ. .... πράξη επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. (Αρθ. 6 & 9 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14-07-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 13-11-2014 εισήγηση του Α4τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 18-09-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A) Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος προστιθέμενης αξίας 2.916,50 € πλέον\_προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 3.499,80 €, διότι έλαβε, κατά την χρήση 2008 από την επιχείρηση: << ..... ΑΦΜ ..... >> αρμοδιότητος Δ.Ο.Υ Β' Περιστερίου και καταχώρησε στα βιβλία του (2) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 15.350,00 πλέον Φ.Π.Α 2.916,50 Ευρώ και εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α κατά παράβαση του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.),

B) Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.749,50 € για τη διαχειριστική περίοδο 2008, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ1 & 9 του Ν. 2523/1997 λόγω της ως άνω παράβασης των διατάξεων του ΦΠΑ ( αρθρ. 32 § 1 περ. β ). Το εν λόγω ειδικό πρόστιμο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ο προσφεύγων, ήτοι  $2.916,50 \times 3 = 8.749,50$  €.

Ο προσφεύγων στη συνέχεια κατάθεσε εμπρόθεσμα, την με αριθμό πρωτ ..... Ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας ισχυριζόμενος:

- Ότι κατά την χρήση 2008 είχε μεταφορική επιχείρηση που διέθετε συνολικά ..... φορτηγά και στα πλαίσια της προβολής αυτής αγόρασε πράγματι διάφορα διαφημιστικά προϊόντα όπως αυτά αναφέρονται στα δυο ως άνω επίδικα φορολογικά στοιχεία (Δ.Α.-ΤΠ)
- Λόγω του μεγάλου κύκλου εργασιών που εμφάνιζε είχε και την αντίστοιχη οικονομική δυνατότητα να πληρώνει μετρητοίς τις συναλλαγές του. Η εξόφληση με μετρητά των τιμολογίων είναι συνήθης πρακτική για την επίτευξη μεγάλης έκπτωσης.
- Δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα και δεν στοιχειοθετείται η αποδοθείσα παράβαση, με το σκεπτικό ότι το βάρος της απόδειξης έφερε η φορολογική αρχή, η οποία όφειλε να

- αποδείξει κατά αδιαμφισβήτητο και όχι τεκμαρτό τρόπο την ανυπαρξία, στην περίπτωση αυτή, του φερόμενου ως εκδότη.
- Ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη των φορολογικών στοιχείων καθόσον η επιχείρηση με την οποία συναλλάχτηκε, << ..... >>, είχε υποβάλει έναρξη στην Δ.Ο.Υ και ήταν φορολογικά υπαρκτή .

**Επειδή** αν και ο προσφεύγων κλήθηκε με το υπ' αρ. πρωτ . ..... Σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων ελέγχου του άρθρου 28 ν. 4174/2013 Ν.2690/1999 για να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που καταλογίστηκαν εις βάρος του, δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε κανένα φορτωτικό έγγραφο, τραπεζικό έγγραφο ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο με το οποίο να πιστοποιούνται οι συναλλαγές του με τον φερόμενο ως εκδότη των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, από τη φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από 14/07/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας (με την επισυναπτόμενη την από 25-02-2014 έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε Περ. Δ/νση Αττικής) με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**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 επιτηδευματός 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης των τιμολογίων 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 των εικονικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των υπ αριθ. .... και ..... εικονικών ΤΠ-ΔΑ με την επωνυμία «.....» είναι πρόσωπο

φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τη καλή πίστη που επικαλείται.

**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). Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών ΤΠ-ΔΑ με την επωνυμία ..... είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (χωρίς καμία εμπορική δραστηριότητα) και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος .

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 & 4 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....

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (ΦΠΑ) μπορεί να ασκηθεί ,εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις των αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.....Ο προσφεύγων προέβη σε έκπτωση ΦΠΑ μη νομίμων τιμολογίων (πλαστών-εικονικών) και επομένως σύννομα η φορολογική αρχή και σύμφωνα με τα άρθρα 48 παρ.1κ2 και 49 παρ.1κ3 αναμόρφωσε τον ΦΠΑ εισροών και επαναπροσδιόρισε την φορολογική του υποχρέωση.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1.Ν 2523 / 1997 « Στο ΦΠΑ 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 ΦΠΑ, 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.....>>. Επομένως σύννομα η φορολογική αρχή επέβαλε το προσβαλλόμενο ειδικό πρόστιμο του ΦΠΑ επειδή ο φορολογούμενος διενήργησε έκπτωτη φόρου εισροών με βάση εικονικά στοιχεία.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ .

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται από 14/07/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας (με επισυναπτόμενη την από 25-02-2014 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε Περ. Δ/ση Αττικής, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της οικείας έκθεσης ελέγχου) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του . .... και την επικύρωση:

A) της υπ' αριθ. . .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 2008

B) της υπ' αριθ. . .... Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου, διαχειριστικής περιόδου 2008

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

**A)** Επί της υπ' αριθ . .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 2008

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α	2.916,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	3.499,80 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>6.416,30 €</b>

**B)** Επί της υπ' αριθ. . .... Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α., Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 2008

Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν.2523/1997 συνολικού ποσού 8.749,50 € .

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ αα

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).