



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 18/02/2014

Αριθμός απόφασης:302

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από 07/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου .../07-01-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου Αθήνας, οδός ... κατά της υπ' αριθ. ... πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 01/01/1993-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ... πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 01/01/1993-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 13/02/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 07/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου .../07-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. ... πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της (κύριος) φόρος ποσού 9.201.347 δρχ. ή 27.003,21 € πλέον 11.041.616 δρχ ή 32.403,87 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας) .

Η διαφορά φόρου προέκυψε, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 1994 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1993), επειδή τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανεπαρκή και ανακριβή, λόγω του ότι έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, τρία (3) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία (Δύο ΤΔΑ και ένα Τιμ. Πώλησης) , εκδόσεως 1) της επιχείρησης με την επωνυμία « ...», 2) της επιχείρησης με την επωνυμία « ... »- και 3) της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» .

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 84, παράγραφος 6 του Ν. 2238/94 αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 1642/86 (κώδικας ΦΠΑ) διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν προβλέπεται επανάληψη διαδικασίας για την επιβολή ΦΠΑ δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή η υπ' αριθμ..../2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών κοινοποιήθηκε από τον δικαστικό επιμελητή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις 10/01/2013 και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αρ....-13 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών για επανάληψη του ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί και ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας (έκθεση κατάσχεσης αντί απόδειξη παραλαβής) . Προς τούτο και μετά τον έλεγχο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών εκδόθηκε η υπ' αριθ. ... πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/1993 του Προϊσταμένου της παραπάνω Δ.Ο.Υ., η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 05/12/2013 δηλαδή εντός της προθεσμίας του ενός έτους από την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραγράφηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή ΦΠΑ δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, (ΣτΕ 1280/2011).

Επειδή τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας όσον αφορά την παράδοση και στη συνέχεια την κατάσχεση των επίδικων φορολογικών στοιχείων την 21/9/2012 . Συντάχθηκαν δε η με αριθμό .../2012 Απόδειξη επιστροφής και στη συνέχεια η με αριθμό .../2012 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων για τα υπ' αριθμ. ... και ... τιμολόγια-δελτία αποστολής, και για το υπ' αριθμ. ... τιμολόγιο. Αντίγραφα της παραπάνω απόδειξης παραλαβής και έκθεσης κατάσχεσης παραδόθηκαν αυτοπροσώπως στον διαχειριστή της προσφεύγουσας Στη συνέχεια την 25/9/2012 επιδόθηκε στον εν λόγω διαχειριστή η .../2012 κλήση προς ακρόαση στην οποία και ανταποκρίθηκε εκφέροντας τις απόψεις της προσφεύγουσας. Οι απόψεις αυτές λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης και έκδοσης της καταλογιστικής πράξης.

Επειδή η ορθότητα ως προς τον τύπο διαδικασίας της Κατάσχεσης στοιχείων και της επίδοσης της Κλήσης προς Ακρόαση, έγιναν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 όπως ισχύουν. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της κατάσχεσης και κλήσης προς ακρόαση δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από ...-1994 έκθεση ελέγχου του ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών και στην από .../2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειρισματομένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτές, 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 πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής πλαστού και 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 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). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή , ως υπόχρεη, δεν απέδειξε την εικονικότητα δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότη 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)».

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, 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 του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε καλή τη πίστη δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή το άρθρο 38 του Ν. 1642/86 προβλέπει τον τεκμαρτό προσδιορισμό (εξωλογιστικό) της βάσης του ΦΠΑ λόγω αδυναμίας προσδιορισμού αυτής λογιστικά. Ο λόγος δηλαδή της πρόβλεψης του νόμου ανάγεται στο γεγονός, πως επειδή τα βιβλία έχουν κριθεί ανακριβή (λόγω λήψης εικονικών στοιχείων), είναι αδύνατος ο υπολογισμός της βάσης ΦΠΑ. Η αξία δηλαδή της αντιπαροχής ως συνήθη βάση του υπολογισμού του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 1642/86 δεν δύναται να προσδιοριστεί λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων. Ο έλεγχος προχώρησε στην προκειμένη περίπτωση στον εξωλογιστικό προσδιορισμό της βάσης του ΦΠΑ λόγω της διαπιστωθείσης από τον ίδιο ανακρίβειας των βιβλίων.

Επειδή από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων (λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων), οι οποίες αξιολογούμενες συνολικά από την φορολογική αρχή δεν επιτρέπουν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στην επίδικη χρήση (βλ. σχ. ΣτΕ 63/2000, 1056/2002, 2456/2003, 2381/2001).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'Αθηνών και στην από ...-1994 έκθεση ελέγχου του ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ 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 αρ. πρωτ. .../07-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..., ΑΦΜ ... και την επικύρωση:

της υπ' αριθ. ... πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών .

Επί της υπ' αριθ. ... Πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

	ΠΟΣΑ ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Διαφορά φόρου	9.201.347	27.003,21
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ)	11.041.616	32.403,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.242.963	59.407,08

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 20.242.963 δρχ. ή € 59.407,08.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).