



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Καλλιθέα

21-12-2015

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης:

4804

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604529

**ΦΑΞ** : 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 με αριθμ. ΔΕΔ Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815/τ.β'/07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08-09-2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., διεύθυνση ....., κατά της υπ' αριθμ. .... Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. .. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. . ....., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 και την από 09.07.2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 18 -12-2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08-09-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ .. ... καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 13.284,00 ευρώ πλέον 15.940,80 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τη μη αναγνώριση από τον έλεγχο των δηλωθέντων, με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2003 – 31.12.2003, φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την από 09-07-2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (επανελέγχου με νέα στοιχεία) του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψιν του το υπ αριθμ. .... Δελτίο πληροφοριών και την από 13-06-2014 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ ... (για τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία " ..... ΑΦΜ .....), διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, από την ως άνω εταιρεία, οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 73.800,00€ πλέον ΦΠΑ τα οποία ήταν εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ.1, 12παρ.1, 18 παρ.2και 9, 36 παρ.1 του ΠΔ 186/92, του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2523/97και του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 .

Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ .... η με αριθμ... (αριθμ. ελεγχ. .... οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

Με βάση τα παραπάνω η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε ΦΠΑ Εισροών συνολικού ύψους 13.284,00€ από τον ΦΠΑ Εκροών της αντίστοιχης διαχειριστικής περιόδου 01-01-/31-12-2003, με βάση εικονικά κατά την έννοια του άρθρου 19§4 του ν.2523/97 φορολογικά στοιχεία, δηλαδή χωρίς να κατέχει νόμιμα τιμολόγια σύμφωνα με την ρητή διάταξη του άρθρου 32 του ν.2859/2000 περ. β.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθεί και η προσαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ....., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου .
- Οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής, σύμφωνα με τους οποίους τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, είναι αόριστοι, ανατιολόγητοι, αυθαίρετοι και αντίθετοι στις οικείες διατάξεις τόσο του ΠΔ 186/1992 όσο και του Ν. 2523/97.
- Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές τη εταιρείας.

**Επειδή** από την διάταξη της παραγράφου 4 εδάφιο α΄ του άρθρου 19 του Ν. 2523/97:

« Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

**Επειδή** από την αξιοποίηση του με αριθμ. πρωτ..... Δελτίου Πληροφοριών και της από 13-06-2014 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα από την ΔΟΥ ..... σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 73.800,00€ πλέον ΦΠΑ 13.284,00€, εκδόσεως της εταιρείας ..... ΑΦΜ ..... τα οποία είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97.

**Επειδή** στην προσφεύγουσα εταιρεία καταλογίστηκε η παράβαση λόγω λήψης των προαναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων με την υπ αριθμ.....(αριθμ. ελεγχis .....)

Οριστική πράξη Επιβολής Προστίμου.

Η κρίση περί εικονικότητας τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων, στηρίζεται στις διαπιστώσεις που αναγράφονται αναλυτικά και τεκμηριωμένα στην από 03-07-2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) του ελεγκτή της ΔΟΥ ..... κατόπιν του ελέγχου που διενήργησε στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία φέρονται ως εικονικά χωρίς την παραμικρή αιτιολόγηση είναι αβάσιμος.

Επιπροσθέτως η προσφεύγουσα εταιρεία έχει αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο της παράβασης και το ποσό που της επεβλήθη δυνάμει της υπ' αριθμ. .... (αριθμ. ελεγχis ...) Οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ..../29.7.2015 δήλωση που υπέβαλε στην Δ.Ο..... προκειμένου να υπαχθεί στις ευεργετικές διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 ν.4174/2013, όπως προκύπτει και από την υπ. αριθμ. ....πράξη περιορισμού του σχετικού προστίμου που έγινε αποδεκτή από την προσφεύγουσα.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε την καθαρή συνολική αξία των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 73.800,00€ στα βιβλία της και παράλληλα

εξέπεσε τον αναλογούντα σ' αυτά ΦΠΑ εισροών ποσού 13.284,00€ από τις εκροές της αντίστοιχης διαχειριστικής περιόδου 01-01-/31-12-2003.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω η προσφεύγουσα ως λήπτης εικονικών στοιχείων στοιχείων, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στα στοιχεία αυτά ΦΠΑ, επομένως ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό του ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών που η προσφεύγουσα εξέπεσε κατά την χρήση 2003 από τον ΦΠΑ εκροών.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ 3 ν. 2859/2000: «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 57παρ 2 ν. 2859/2000:

«2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 36παρ 3 ν. 4174/2013:

«3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 55παρ 1 περ. ε του ν. 4174/2013:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§11( όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73( όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 67 σε άρθρο 73 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.»

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τη χρήση 2003 δυνάμει τακτικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005, εντούτοις περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... νέα συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 ν. 4174/2013 σύμφωνα με τις οποίες πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03-07-2015 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού 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 αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας .....

**ΑΦΜ** .....

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ: 1/1- 31/12/2003

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	13.284,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	15.940,80€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>29.224,80€</b>

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).