



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

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 - 9578520  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα

10-03-2015

Αριθμός απόφασης: **928**

**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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με έδρα στην ..... ΑΦΜ ....., η οποία προήλθε από μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Κ.Β.Σ. - Αρθ.5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Κ.Β.Σ. - Αρθ.5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 04-11-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

3. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

4. Την από 02-03-2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., η οποία προήλθε από μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία προσφυγή 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:

Με την υπ' αριθμ. .... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 ( Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 7.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 11§1, 12§1, και 18§§2,5 & 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ. ).

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από την προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2007, δύο ( 2 ) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων αξίας ( Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής ) εκδόσεως της επιχείρησης « .....», Α.Φ.Μ. ...., συνολικής καθαρής αξίας 7.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 910,00 € .

Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της από 04-11-2014 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ.186/92 ) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.....

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την ενδικοφανή προσφυγή της αμφισβητεί την ορθότητα της καταλογισθείσας σε βάρος της φορολογική παράβαση και ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ως άνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια επιχείρηση « .....» εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2007 και η αταξία της προς τρίτους γενικεύτηκε από το Φεβρουάριο του 2008 και όχι από την ανωτέρω κρινόμενη χρήση.
- 2) Το έργο για το οποίο έλαβε τα επίμαχα τιμολόγια η προσφεύγουσα είναι δημόσιο ( δημοτικό έργο) η περίπτωση του οποίου αποδεικνύεται με δημόσια έγγραφα.
- 3) Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά την λήψη των επίμαχων στοιχείων.

**Επειδή** σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «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 φορολογικά 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** σύμφωνα με το περιπτ. β΄ της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «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 ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.(1) 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 περίπτωσης 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.

Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (Φ.Τ.Μ.) του Ν.1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου – χρήστη επιτηδευματία, η δε Φ.Τ.Μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.1809/1988.»

**Επειδή** , στο Κεφάλαιο « Διαπιστώσεις για τον εκδότη ".....» της από ..... οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ..... που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η ανωτέρω εκδότηρια επιχείρηση « .... δεν είχε επαγγελματική δραστηριότητα από το έτος 2007 ... » και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότηρια εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2007, είναι αβάσιμος.

**Επειδή** , στο Κεφάλαιο « Διαπιστώσεις ως προς τα ληφθέντα από την " ..... φορολογικά στοιχεία » της από ..... ανωτέρω οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. αναφέρεται : « ..... Αφού λάβαμε υπ όψιν .....δεχόμαστε εν μέρει τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και κρίνουμε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δηλαδή ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή αλλά από διαφορετικό πρόσωπο.»

**Επειδή** η φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, προσδιόρισε το επίμαχο πρόστιμο στην προσφεύγουσα σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της ανωτέρω περιπτ. β΄ της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 ήτοι ίσο με το ποσό της συναλλαγής των επίμαχων τιμολογίων ( 7.000,00€).

**Επειδή** όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αφού το έργο για το οποίο έλαβε τα επίμαχα τιμολόγια η προσφεύγουσα είναι δημόσιο ( δημοτικό έργο ), αυτός είναι άτοπος καθώς η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση της συναλλαγής που αναφέρεται στα επίμαχα τιμολόγια τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα στην χρήση 2007, αλλά απορρίπτει την περίπτωση οι εργασίες της συναλλαγής αυτής, οι οποίες αφορούν συγκεκριμένα επισκευή και διαμόρφωση του κέντρου ....., να πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση καθώς αυτή δεν ήταν σε θέση να τις εκπληρώσει.

**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 αντισυμβαλλομένου 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).

Στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι η εκδότρια εταιρεία των επίμαχων τιμολογίων “.....” δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές, πλην όμως, κανένα επιχείρημα της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για να εμπεδώσει την πεποίθηση ως προς την καλοπιστία της ούτε προσκομίζεται κάποιο έγγραφο που να αποδεικνύει με βεβαιότητα τους ισχυρισμούς της.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ.186/92 ) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ ....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... με έδρα ..... ΑΦΜ ..... η οποία προήλθε από μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία .....

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β' Ν.2523/1997 : ποσό 7.000,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**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).