



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

Καλλιθέα 21/04/2015

Αριθμός απόφασης: **1657**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 9586156  
**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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ....., έδρα ....., Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθμ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (συνημμένη η από ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (συνημμένη η από ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από .....εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» 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' αριθ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (συνημμένη η από 30-12-2014 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 43.492,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2005-31.12.2005, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της ενός (1) **εικονικού** φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 11.474,00 €, από την επιχείρηση .....με ΑΦΜ ....., και ενός (1) **εικονικού** φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 10.272,00 €, από την επιχείρηση .....με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 2 παρ.1, άρθρ.12 παρ.1, 9, 10, 11 και 14 άρθρ. 18 παρ.9 του ΠΔ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ.1, 2, 3 και 10, άρθρ.9 παρ.1 και άρθρ.19 παρ.1 του Ν.2523/1997.

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε από τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, κατόπιν της υπ. αριθμ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου. Αφορμή αποτέλεσε α) η αξιοποίηση του υπ. αριθμ. .... εγγράφου και η από ..... Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής που έκρινε την εκδότρια εταιρία ..... ως επιχείρηση εκδόσεως εικονικών στοιχείων για τις χρήσεις 2003-2009 με αποδέκτες πελάτες σε όλη την Ελλάδα και β) η αξιοποίηση του υπ. αριθμ. .... εγγράφου και το από 16/06/2011 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής στο οποίο επισημαίνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση ..... είχε ως αποκλειστικό σκοπό την έκδοση πλαστών και εικονικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

- α) την διοικητική επίλυση της διαφοράς και
- β) την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου ισχυριζόμενη ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, ενήργησε με καλή πίστη και ότι δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι οι ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις δεν ασκούσαν εμπορία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 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**, από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10 β) του Ν.2523/1997 όπως ισχύει: «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 ιδιόζουσα 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 χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ».

**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).

**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 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από ..... Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, η εκδότρια εταιρία

«.....» είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη και προέβη σε έναρξη εργασιών με αποκλειστικό σκοπό την διοχέτευση στην αγορά εικονικών φορολογικών στοιχείων με αποκλειστικό σκοπό την χρησιμοποίησή τους από τους αντισυμβαλλόμενους, προκειμένου να ιδιοποιηθούν τον αναλογούντα Φ.Π.Α., καθόσον δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωμένη έδρα, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν διέθετε μηχανήματα, ούτε μεταφορικά μέσα που απαιτούνταν για την άσκηση δραστηριότητάς της. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. που προέκυψαν από διασταυρώσεις των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων προκύπτει το συμπέρασμα ότι η εν λόγω επιχείρηση πουλούσε αγαθά και προσέφερε υπηρεσίες απόλυτα δυσανάλογες των αγορών της. Από το περιεχόμενο δε των φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς της γίνεται αντιληπτό ότι παρουσίαζε απίθανο πολυμερισμό, καθώς καταλάμβανε πάσης φύσεως είδη υπηρεσιών και εμπορευμάτων, σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες και το αντικείμενο εργασιών της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης σε εικονικά τιμολόγια. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές είναι εικονικές στο σύνολό τους και όλα τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν από την «.....», κατά τα έτη 2003-2009, είναι εικονικά ως προς το σύνολό τους.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το από ..... Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, μοναδικός σκοπός της σύστασης της επιχείρησης ..... υπήρξε αποκλειστικά η έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, κατά τα έτη 2000-2007, για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε όλη την Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης, χωρίς καμία απολύτως δυνατότητα από συστάσεώς της άσκησης οποιασδήποτε δραστηριότητας.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν επέδειξε κάποιο στοιχείο (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς) που να αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές, οι ισχυρισμοί της ότι οι εν λόγω συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι η ίδια τελούσε σε καλή πίστη είναι απορριπτέοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/7/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με το Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-4-2014), παρ. Δ, υποπαρ. Δ.2., περ. 21: «Στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής: «43....., 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994».

**Επειδή**, η Υπηρεσία μας, βάσει των ανωτέρω, δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και του συμβιβασμού των προστίμων, το αντίστοιχο αίτημα της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ..... κατά της υπ' αριθμ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (συνημμένη η από ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005.

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

**Χρήση 2005:**

-Πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 του ν.2523/1997 :  $21.746,00 \times 2 \times 100\% = 43.492,00$  ευρώ

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

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

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η/Ο 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).