



**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

09-07-2015

Αριθμός απόφασης: **2982**

**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 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 18-03-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/02-04-2015 ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....» κατά της υπ' αριθμ. «.....»/17-02-2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**4.** Την με αριθμ. «.....»/17-02-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση καθώς και την από 23-01-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6.** Την από 8-07-2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 18-03-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/02-04-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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:

Με την υπ' αριθμ. «.....»/17-02-2015 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 21.976,00 € 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, 6, 11§1, 12§§1,9,11,14 & 15, 18§§2,3,5,7 και 9, 19 και 30§4 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ. ).

Οι παραβάσεις αφορούν :

1) Σε λήψη, από τον προσφεύγοντα στην χρήση 2007, δύο ( 2 ) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων αξίας ( Δελτία Αποστολής- Τιμολόγια Πώλησης ) και συγκεκριμένα α) ένα ( 1 ) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. «.....», καθαρής αξίας 8.645,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.642,55 € και β) ένα ( 1 ) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....»Α.Φ.Μ. «.....» καθαρής αξίας 2.050,00 € πλέον Φ.Π.Α. 389,50 € , ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 10.695,00€ πλέον ΦΠΑ 2.032,05€.

2) Σε λήψη, από τον προσφεύγοντα στην χρήση 2007, ενός ( 1 ) εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου αξίας ( Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο Πώλησης ) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. «.....» συνολικής καθαρής αξίας 830,00 € πλέον Φ.Π.Α. 157,70 € .

Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κατόπιν της από 23-01-2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ.186/92 ) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....», η οποία έκθεση βασίστηκε στην από «.....»πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων με την με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ουδεμία παράβαση του Κ.Β.Σ. υπήρξε από την πλευρά του προσφεύγοντος και τούτο διότι, αφενός μεν τα επίμαχα τιμολόγια είναι νόμιμα θεωρημένα και διατηρημένα από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των προμηθευτών και φέρουν εξωτερικά όλα εκείνα τα γνωρίσματα κανονικού και νόμιμου τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής, αφορούν πραγματικές και αληθείς αγορές και το ποσό αυτών αποτελεί νόμιμες δαπάνες του προσφεύγοντος, που ορθά και νόμιμα καταχώρησε στα βιβλία του, αφετέρου δε κατά τον χρόνο της συναλλαγής τελούσε σε καλή πίστη και δικαιολογημένα αγνοούσε τον τρόπο αγοράς και προμήθειας από τους προμηθευτές του των πωλούμενων προς αυτόν ειδών, αλλά και τον τρόπο που τηρούσαν τα φορολογικά τους βιβλία οι προμηθευτές.

2) Από καμία διάταξη νόμου, επιβάλλεται ή υφίσταται υποχρέωση κάθε συναλλασσόμενου αγοραστή να ελέγχει και να εξετάζει κάθε φορά που συναλλάσσεται με κάποιον, την νομιμότητα και εγκυρότητα των φορολογικών στοιχείων που αυτός εκδίδει.

3) Η χονδρική προμήθεια ορυκτελαίων, βαλβολίνων, γράσων, μπαταριών, ελαστικών και αντιψυκτικών από τον προσφεύγοντα, είναι απόλυτα φυσιολογική και μέσα σε λογικά πλαίσια βάσει του πολύ μεγάλου αριθμού των οχημάτων που χρησιμοποιεί για την ανάπτυξη της επαγγελματικής δραστηριότητάς του.

**Επειδή** 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** με το πρώτο εδάφιο της 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 καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ" Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.....»

**Επειδή** με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1), ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).»

**Επειδή** με το άρθρο 5§2 περιπτ. α και υποπ. αβ του Ν. 2523/97( όπως ισχύει κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο) ορίζεται ότι :

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α`) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ'ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

"α.α.....

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (586,00€) ευρώ.»

**Επειδή** στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι « από καμία διάταξη νόμου, επιβάλλεται ή υφίσταται υποχρέωση κάθε συναλλασσόμενου αγοραστή να ελέγχει και εξετάζει κάθε φορά που συναλλάσσεται με κάποιον, την νομιμότητα και εγκυρότητα των φορολογικών στοιχείων που αυτός εκδίδει » , είναι αβάσιμος.

**Επειδή** όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αφού τα επίμαχα τιμολόγια είναι νόμιμα θεωρημένα και διατηρημένα από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των προμηθευτών και φέρουν εξωτερικά όλα εκείνα τα γνωρίσματα κανονικού και νόμιμου τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής, αυτός είναι άτοπος καθώς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν χαρακτηριστεί από την φορολογική αρχή ως πλαστά.

**Επειδή** , στο Κεφάλαιο « Πραγματικά περιστατικά – Διαπιστώσεις ελέγχου » της από 23-01-2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ.186/92 ) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, «.....» που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς και στην από «.....» Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Πελοποννήσου, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι τόσο η εκδότρια «.....» ΑΦΜ «.....» όσο και η εκδότρια επιχείρηση « ..... » ΑΦΜ ..... δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν προς τον προσφεύγοντα . Επίσης προκύπτει με σαφήνεια ότι τα είδη που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων με τα επίμαχα τιμολόγια είναι δυσανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησής του.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι : τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν πραγματικές και αληθείς αγορές και το ποσό αυτών αποτελεί νόμιμες δαπάνες του, που ορθά και νόμιμα καταχώρησε στα βιβλία του και ότι η χονδρική προμήθεια ορυκτελαίων, βαλβολίνων, γράσων, μπαταριών, ελαστικών και αντιψυκτικών που αναφέρονται σε αυτά, είναι απόλυτα φυσιολογική και μέσα σε λογικά πλαίσια βάσει του πολύ μεγάλου αριθμού των οχημάτων που χρησιμοποιεί, είναι αβάσιμοι .

**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)).

Στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι τόσο η εκδότηρια επιχείρηση «.....» ΑΦΜ «.....», όσο και η εκδότηρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ....., δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές και κανένα επιχείρημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για να εμπεδώσει την πεποίθηση ως προς την καλοπιστία του, ούτε προσκομίζεται κάποιο έγγραφο που να αποδεικνύει με βεβαιότητα τους ισχυρισμούς του.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23-01-2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ.186/92 ) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, «.....» , 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 αριθμ. πρωτ. «.....» /02-04-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» , Α.Φ.Μ. «.....» .

**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.2523/1997ποσού : ( 8.645,00X 2 )    17.290,00 €  
Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β' Ν.2523/1997ποσού : ( 2.050,00X 2 )    4.100, 00 €  
Πρόστιμο άρθρου 5§8 Ν.2523/1997ποσού ( 586X1 ) :                    586,00 €  
Συνολικό ποσό προστίμου :    **21.976,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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).