



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 07/06/2017

Αριθμός απόφασης: 3246

## 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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).»

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ. ..../2010 προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... της εταιρείας «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ ..... με έδρα στις ..... , επί της οδού ..... με αριθμ....., κατά της υπ' αριθμ. ..../2010 Πράξης Επιβολής Προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. ..../2010 Πράξη Επιβολής Προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως ανάκληση ή μεταρρύθμισή της, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την υπ' αριθμ. ..../2016 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου .....

7. Το υπ' αριθμ. ..../2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

8. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αριθμ. ....../2010 προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... της εταιρείας «..... **Ο.Ε.**», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../2010 **Πράξη Επιβολής Προστίμου**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ποσού **1.512.000 δρχ (504.000 δρχ Χ 3) ήτοι ποσό σε ευρώ 4.437,27.**

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 ως λήπτης δώδεκα ενός εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως ....., ΑΦΜ ....., συνολικής καθαρής αξίας **2.800.000 δρχ.** διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού **504.000 δρχ.**

#### **Σύντομο ιστορικό - ισχύον νομοθετικό πλαίσιο - σχετικές θέσεις της διοίκησης**

Δυνάμει των με αριθμ. πρωτ. ....../2004 και ....../2005 δελτίων πληροφοριών του ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ περί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../2005 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος και βάσει αυτού εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../2010 **Πράξη Επιβολής Προστίμου**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε κατά της ανωτέρω πράξεως την υπ' αριθμ. ....../2010 προσφυγή - αίτηση συμβιβασμού ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου .....

Το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο ..... με την υπ' αριθμ. ....../2016 απόφασή του:

«Αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κηφισιάς (πρώην Αχαρνών), προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.»

Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη στην παρ. 10 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) διαδικασία, στις 05/01/2017 επέδωσε στην ..... (εξουσιοδοτημένη της ....., νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας) την με αριθ.πρωτ...../2016 πρόσκληση για αποδοχή της πράξης και

συγκεκριμένα, κάλεσε αυτήν, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξεως που εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας και για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../2016 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου .....

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση, όπως μας ενημερώνει η προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ. στο έγγραφο απόψεων προς την Υπηρεσία μας, και εν συνεχεία διαβίβασε τον σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας με το αριθμ. πρωτ. ....../2017 (αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ....../2017) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την προαναφερόμενη προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη αυτοτελής έλεγχος εικονικότητας.
- Μη προσδιορισμός εικονικότητας και γεγονότος διενέργειας έκπτωσης.
- Παράλειψη προηγούμενης ακρόασης.
- Παράνομος ο επανέλεγχος ένεκα περαίωσης-ανυπαρξία νέων στοιχείων.
- Η προσβαλλόμενη πράξη έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα και ακυρώνεται στην περίπτωση που θα ακυρωθεί η κύρια πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. την οποία έχει προσβάλλει ενώπιον του δικαστηρίου η οποία είναι βέβαιη ότι θα ευδοκιμήσει και θα συμπαρασύρει και την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη.
- Ως προς την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη ισχυρίζεται άγνοια εικονικότητας και επίσης η φορολογική αρχή η οποία έχει το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε την ανυπαρξία του εκδότη καθόσον διαφοροποιεί χωρίς καμία αιτιολογία και χωρίς κανένα προφανή λόγο το κριτήριό της για το σε ποιες συναλλαγές ο ..... (εκδότης) ενεργούσε πράγματι επ' ονόματί του και σε ποιες εικονικά.

**Επειδή**, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72§10 του Ν. 4174/2013, καθώς και από την **αριθμ. ....../2016** απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, για την αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης εντός της αποκλειστικής προθεσμίας των πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την επίδοση αυτής (Πρόσκλησης).

**Επειδή** στο άρθρο 6 παρ. 1, περ. 1 και 3 και παρ.2 του ν.2753/1999 ορίζεται:

*«1. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το καθαρό εισόδημά τους, που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το καθαρό εισόδημα που εξευρίσκεται λογιστικώς με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους των εξόδων που ορίζονται στο άρθρο 31. Στην περίπτωση αυτήν για την εφαρμογή της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, όταν δεν διενεργήθηκε απογραφή ή δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του*

Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει συνταχθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

3. Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών μέχρι και είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δρχ., το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται για όλους τους κλάδους τους λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

.....

2. Για κάθε τριετία λειτουργίας των επιχειρήσεων εμπορίας και παραγωγής που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. καθώς και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα για την απόδοση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) μέσα στην τριετία πρέπει να είναι ίσα ή μεγαλύτερα από το άθροισμα των πιο κάτω προσδιοριστικών αυτού παραγόντων:

α. Αγορές που πουλήθηκαν ή αναλώθηκαν μέσα στη χρήση. Ως τέτοιες αγορές θεωρούνται οι αγορές της χρήσης συν τις αγορές της απογραφής έναρξης μείον τις αγορές της απογραφής λήξης. Αν δεν υπάρχει απογραφή, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Ν. 2238/1994.

β. Πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης που αφορούν τη χρήση, όπως μισθώματα, μισθοί, εργοδοτικές εισφορές, λογαριασμοί Δ.Ε.Η., σταθερή και κινητή τηλεφωνία, γενικά έξοδα διοίκησης και άλλες επαγγελματικές δαπάνες.

γ. Οι αναλογούσες στη χρήση αποσβέσεις παγίων στοιχείων. Αντί των αποσβέσεων μπορεί να λαμβάνεται υπόψη το 1% του αθροίσματος των προηγούμενων προσδιοριστικών παραγόντων α' και β' προκειμένου για εμπορικές επιχειρήσεις και το 3% για τις μεταποιητικές

δ. Τα αναλογούντα καθαρά κέρδη επί του αθροίσματος των τριών προηγούμενων προσδιοριστικών παραγόντων α', β', και γ' με την εφαρμογή του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) Αν τα ακαθάριστα έσοδα για την απόδοση των Φ.Π.Α. της τριετίας είναι μικρότερα από το άθροισμα των πιο πάνω προσδιοριστικών αυτού παραγόντων, επί της διαφοράς οφείλεται Φ.Π.Α. χωρίς την επιβολή πρόσθετων φόρων και προστίμων.».

**Επειδή** εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ως

προς τον τρόπο υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και αποτελεσμάτων της έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2753/1999. Η υπαγωγή αυτή αναφέρεται σε τρόπο προσδιορισμού των φορολογητέων εσόδων και αποτελεσμάτων της και δεν έχει τα αποτελέσματα της περαίωσης καθότι παρά την υποβολή των δηλώσεων αυτών, δεν αποκλείεται η εκ του νόμου δυνατότητα διενέργειας σχετικού ελέγχου (Υπουργείο οικονομικών 1062631/2336/ΔΕ-Α/4.7.2006). Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παράνομου ελέγχου λόγω περαίωσης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** στις παρ.1 και 2 του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.».

**Επειδή** στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται: .

«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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

**Επειδή** εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο υφίστανται παραβάσεις οι οποίες καταλογίσθηκαν με την **υπ' αριθμ. ....../2005** Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, και συγκεκριμένα επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο 8.217,00 ευρώ, λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **2.800.000 δρχ (8.217,00 ευρώ)** .

**Επειδή** κατά της **υπ' αριθμ. ....../2005** Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών έχει ασκηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία η από 21-02-2006 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η Υπηρεσία μας ενημερώθηκε ότι για την εν λόγω προσφυγή εκδόθηκε η **υπ' αριθμ. ....../2015** θετική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... επί της οποίας ασκήθηκε έφεση από την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Ως εκ τούτου η

κρίση περί της ως άνω διαπιστωθείσας παράβασης εκκρεμεί δικαστικώς και δεν κρίνεται με την παρούσα προσφυγή.

**Επειδή** από τον διενεργηθέντα έλεγχο κατόπιν της υπ' αριθμ. ....../2005 εντολής επανελέγχου Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτης ενός εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως ....., ΑΦΜ ....., συνολικής καθαρής αξίας **2.800.000 δρχ.** διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού **504.000 δρχ.** Ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/12/2009 έκθεση ελέγχου άρθρου 6 του ν.2523/1997 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, ..... επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη** της υπ' αριθμ. ....../2010 προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης και την διαβίβαση της υποθέσεως για συζήτηση ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., σύμφωνα με την υπ' αριθ. ....../2016 απόφασή του.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**