



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

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604526

**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα 28/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4820

**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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/07/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου .../2013 προσφυγή και αίτημα διοικητικής επίλυσης διαφοράς της εταιρείας ..., ΑΦΜ 998400502, με έδρα στα ...α Αττικής, οδός ... κατά της υπ' αριθ. ... Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου για τη διαχειριστική περίοδο 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 12§1, 18§2,5 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου για τη διαχειριστική περίοδο 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 12§1, 18§2,5 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ

6. Την υπ' αριθμ. .../2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου ... – Τμήμα ....
7. Το υπ αριθμ. πρωτ. ...-2015 ( αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ...-2015) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την από 28/12/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί του ανωτέρω αιτήματος διοικητικής επίλυσης διαφοράς της εταιρείας ..., ΑΦΜ ..., το οποίο κατατέθηκε εμπρόθεσμα και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 201.362,55 € για τη διαχειριστική περίοδο 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 12§1, 18§2,5 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση από μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας είκοσι πέντε (25) φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη έκαστο άνω των 880,00 € (υπαρκτή συναλλαγή).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή – αίτημα διοικητικής επίλυσης διαφοράς, ζητά την ακύρωση της παραπάνω απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας
- Η προσφεύγουσα εταιρεία ενήργησε καλή τη πίστη και πραγματικά δαπάνησε τα ποσά που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.
- Η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου έπρεπε να έχει μετάφραση στη γαλλική γλώσσα διότι απευθύνεται σε εταιρεία με διαχειριστή αλλοδαπό πολίτη και δη γάλλο υπήκοο ώστε να γίνει πλήρως αντιληπτή από αυτόν.

#### **A. Σύντομο ιστορικό –ισχύον νομοθετικό πλαίσιο –σχετικές θέσεις της διοίκησης**

Το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής διενήργησε έλεγχο στην επιχείρηση ... εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για τις φορολογικές περιόδους 2008 και 2009 και διαπίστωσε ότι η εν λόγω εταιρεία εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας. Σύμφωνα λοιπόν με την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής οι συναλλαγές που αναφέρονται βάσει τιμολογίων παροχής υπηρεσιών έκδοσης της ... και λήπτη τη προσφεύγουσα ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν από την εκδότηρα επιχείρηση, πραγματοποιήθηκαν από διάφορα συνεργεία και στη συνέχεια απλά εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία από αυτή. Ως εκ τούτου οι επίμαχες συναλλαγές ήταν υπαρκτές μεν αλλά εικονικές δε ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Με βάση την από .../2013 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992, εκδόθηκε η προαναφερόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου εις βάρος της προσφεύγουσας.

Η κοινοποίηση της ανωτέρω Απόφαση Επιβολής Προστίμου έγινε την 27/06/2013.

Η προσφεύγουσα κατέθεσε εμπρόθεσμα την με αριθ. .../2013 προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ....

Το Διοικητικό Εφετείο ... (Τμήμα ...) με την αριθ. .../2015 απόφαση που «αναπέμπει την υπόθεση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας προκειμένου να τηρηθεί νομίμως η προταθείσα με το δικόγραφο της προσφυγής διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς».

Στο άρθρο 66 § 10 του Ν 4174/2013, (ΦΕΚ (Α' 170) ορίζεται ότι «σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Προκειμένου να τηρηθεί η ανωτέρω διαδικασία, όπως περαιτέρω αυτή διευκρινίζεται στο άρθρο 1 περίπτωση 95 της υπ' αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-2-2014 (ΦΕΚ 478Β'/26-2-2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί «Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», η Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας (λόγω μεταβίβασης αρμοδιοτήτων της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου), στις .../2015, κοινοποίησε στη προσφεύγουσα εταιρεία την με αριθμ. πρωτ. ..2015 ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ, για να προσέλθει εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών στα γραφεία της Υπηρεσίας για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, επί της διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της και για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου ... – Τμήμα ...

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση, και η προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ., διαβίβασε τον σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας με το αριθμ. πρωτ. ...2015 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ...-2015) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997: «*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. 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. ....»*

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 περίπτωση β: «*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. .... 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...».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

**Επειδή** υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, από τη φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από .../2013 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά, στοιχειοθετώντας την αποδιδόμενη παράβαση λήψης των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων. Η έκθεση περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

**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 το 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012). Εν προκειμένω οι συναλλαγές ήταν υπαρκτές μεν αλλά εικονικές δε ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία με τα οποία απέδειξε ότι επρόκειτο για πραγματικές συναλλαγές, γεγονός που δεν αμφισβητεί και ο διενεργηθείς έλεγχος, ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν απέδειξε ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

**Επειδή** δεν προκύπτει από διάταξη Νόμου υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιεί τις αποφάσεις της και να επιδίδει τα οποιαδήποτε σχετικά έγγραφα μεταφρασμένα σε άλλη γλώσσα πέρα της ελληνικής.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2013 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη του με αρ. πρωτ. .../2013 υποβληθέντος αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ..., σύμφωνα με την αριθμ..../2015 απόφαση του.

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

#### **Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

**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).