



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

Θεσσαλονίκη 2/12/2015

Αριθμός απόφασης:259

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

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 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. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. 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 27/7/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα την Θεσσαλονίκης, στην οδό, κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, χρήσης 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, χρήσης 2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 1/12/2015 εισήγηση του τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 27/7/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, 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 με αριθμό προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 222.200,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6§1,2, 12§5 και 19 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18 και 30§4γ του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά : α) στη μη ζήτηση – λήψη και κατ' επέκταση στη μη έκδοση τιμολογίου του άρθρου 12 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. σε τρεις περιπτώσεις για την αγορά βιβλίων συνολικής αξίας 14.445,00 €, αξίας έκαστης άνω των 880 €, β) στη μη ζήτηση – λήψη και κατ' επέκταση στη μη έκδοση τιμολογίου του άρθρου 12 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. σε μία περίπτωση για την αγορά βιβλίων συνολικής αξίας 320,00 €, αξίας κάτω των 880 €, γ) στη λήψη δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΔΑ-ΤΙΜ,) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 70.750,00 € πλέον ΦΠΑ και δ) στην έκδοση δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δελτία αποστολής) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.687,50 € πλέον ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, έπειτα από την με αρ. απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η αγωγή της κατά της προσφεύγουσας, με την οποία ζητούσε να της καταβάλει το ποσό των 75.239,75 € διότι η προσφεύγουσα δεν τις εξόφλησε τρία εκδοθέντα ΔΑ-ΤΠ, τα υπ' αριθμ. και Με την με αρ. απόφασή του το Εφετείο Θεσσαλονίκης έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρίας ότι δηλαδή τα επίμαχα ΔΑ-ΤΠ ήταν εικονικά και αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε επίσης ότι, στη χρήση 2007, η προσφεύγουσα δεν ζήτησε και δεν έλαβε από την επιχείρηση της φορολογικά στοιχεία για την αγορά βιβλίων συνολικής αξίας 14.765,00 € και εξέδωσε δύο εικονικά δελτία αποστολής για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η προσαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την μεταρρύθμιση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι αναγραφόμενες στα τιμολόγια πωλήσεις είχαν διενεργηθεί στο παρελθόν και επομένως δεν είναι εικονικά αφού καλύπτουν τις διενεργηθείσες πωλήσεις του παρελθόντος.
2. Εάν υποτεθεί ότι υπάρχει εικονικότητα έγκειται μόνο στο πρόσωπο του πωλητή και όχι και στη συναλλαγή αυτή καθ' αυτή.

Επειδή στο άρθρο 2§1 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι : « Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. ».

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή στο άρθρο 5 παρ. 10 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον ΚΒΣ., και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο , που προβλέπεται από τον ΚΒΣ... 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 ιδιάζουσα 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 οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. ».

Επειδή στο άρθρο 12 παρ. 13 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι : « Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α. οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις. ».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης κατέσχεσε χειρόγραφη καρτέλα με το όνομα «.....» που φέρει τον τίτλο «ΒΙΒΛΙΑ ΧΩΡΙΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ», από την οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα αγόρασε στις 7/3/2007 βιβλία αξίας 7.015 €, στις 18/4/2007 βιβλία αξίας 320,00€, στις 30/7/2007 βιβλία αξίας 3.260,00 € και στις 10/8/2007 βιβλία αξίας 4.170,00 € χωρίς να έχουν εκδοθεί τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία από τον συμβαλλόμενο, ο οποίος πραγματοποιούσε συναλλαγές μέσω της ατομικής επιχείρησης της κόρης του

Επειδή τα με αρ. και τιμολόγια ΔΑ-ΤΠ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, έχει αποδειχθεί ότι είναι **εικονικά ως προς τη συναλλαγή** από : α) τους ισχυρισμούς της ίδιας της προσφεύγουσας τους οποίους αναφέρει το υπόμνημα που κατέθεσε μέσω του δικηγόρου της ενώπιον του Εφετείου Θεσσαλονίκης, β) την με αρ. απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης, γ) το γεγονός ότι δεν βρέθηκαν παραστατικά μεταφοράς των πωληθέντων βιβλίων που περιγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια και δ) το ιδιόγραφο σημείωμα του, πατέρα της και μέτοχο της προσφεύγουσας, με το οποίο ζητούσε από του υπόλοιπους μετόχους, και, την καταβολή του ποσού του ΦΠΑ των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω τα με αρ. και Δελτία Αποστολής που εξέδωσε η προσφεύγουσα με τα οποία φέρεται να επιστρέφει μέρος των βιβλίων που εικονικά αγόρασε από την, χωρίς να λάβει πιστωτικό τιμολόγιο κατά τις διατάξεις του άρθρου 12§13 του ΚΒΣ, κρίνονται εικονικά.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από και με α/α έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης 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 ημερομηνία κατάθεσης 27/7/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Αρ. Π.Ε.Π.	Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.	Ποσό
.....	α) μη ζήτηση – λήψη και κατ' επέκταση στη μη έκδοση τιμολογίου του άρθρου 12 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. σε τρεις περιπτώσεις για την αγορά βιβλίων συνολικής αξίας 14.445,00 €, αξίας έκαστης άνω των 880 €,	14.445,00
	β) μη ζήτηση – λήψη και κατ' επέκταση στη μη έκδοση τιμολογίου του άρθρου 12 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. σε μία περίπτωση για την αγορά βιβλίων συνολικής αξίας 320,00 €, αξίας κάτω των 880 €,	880,00
	γ) λήψη δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΔΑ-ΤΙΜ 3/20-11-2007, 4/18-12-2007) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 70.750,00 € πλέον ΦΠΑ	141.500,00
	δ) έκδοση δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δελτία αποστολής) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.687,50 € πλέον ΦΠΑ.	65.375,00
	ΣΥΝΟΛΟ	222.200,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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).