



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9587340
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

16.04.2015

Αριθμός απόφασης: 1562

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 του «.....» ΑΦΜ:....., έδρα, κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90 του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτόν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90 του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό **Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90 του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ** με την οποία επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 2003 ειδικό πρόστιμο ίσο με το Φ.Π.Α. των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 27.684,00 ευρώ (άνω των 1.200 ευρώ), πλέον Φ.Π.Α. 4.983,12 € , τα οποία αποδέχτηκε και καταχώρησε στα βιβλία του ,από την ανύπαρκτη επιχείρηση με ΑΦΜ: κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1 ,12§1 και 18§2 §9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθ.19§4 του Ν.2523/97 και επιβλήθηκε ως εκ τούτου **Ειδική χρηματική κύρωση της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 ποσού 4.983, 12 ευρώ.**

Το προσφεύγον Σωματείο είχε ελεγχθεί για την εν λόγω χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005 από την ΔΟΥ

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν τηςεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αντικαταστάθηκε με την με αριθμόεντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ., καθώς και την με αριθμό **εντολή ελέγχου elenxis** της Δ.Ο.Υ., όπου ανατέθηκε η διενέργεια επανελέγχου, με αφορμή την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ειδικού συνεργείου ελέγχου, που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ.με το υπ' αριθμ. έγγραφο, για την επιχείρηση με υπόνοιες ότι ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων .

Κατά των ανωτέρω το προσφεύγον Σωματείο κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

- Η έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής είναι πλημμελής - Η επιβολή της ως άνω κύρωσης είναι παράνομη στο μέτρο που δεν αποδεικνύεται κατά τρόπο άμεσο και επαρκή η αποδοθείσα στο Σωματείο μας παράβαση, ενώ αντίθετα οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.
- Τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής και θεώρησε καλόπιστα ότι πράγματι έλαβαν τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΕΣ

- **Ελλειψη των προϋποθέσεων Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «..... 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».

Επειδή η εικονικότητα των συγκεκριμένων στοιχείων τεκμηριώθηκε πλήρως από την έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου Θεσσαλονίκης, το πόρισμα της οποίας αποδέχθηκε

πλήρως ο έλεγχος σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ η εκδότηρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη ,ως αναλυτικά τεκμηριώνεται στις σελ. 14-19 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ της .ΔΟΥ

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότη 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, 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ "το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, **όσον 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, το προσφεύγον Σωματείο όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο (βλ. ΣτΕ 3151/2006,3411/2004,1553,1264/2003,881/2002).

Επειδή το ελεγχόμενο Σωματείο δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο (π.χ.τραπεζικά έγγραφα ή στοιχείων διακίνησης ή άλλα),που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από έκθεση Επανελέγχου Κ.Β.Σ της ΔΟΥ με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου, λόγω ανυπαρξίας της απεικονιζόμενης σε αυτό συναλλαγής και ,ως εκ τούτου η περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος Σωματείου, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 8 παρ.12 του Ν.1882/90**: **Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούνται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού**, εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιοδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.

Επιπλέον το Γ' τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με τη γνωμοδότηση 86/2001 διατύπωσε κατά πλειοψηφία την άποψη, η οποία έγινε αποδεκτή, ότι η διάταξη της παρ 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, **αναφερόμενη σε ειδική κύρωση**, χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, **συνεχίζει να ισχύει** και μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 2523/1997 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, **ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν <<άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας>>**. ΥΠ ΟΙΚ 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001.

Επειδή οι ενέργειες του προσφεύγοντος σωματείου εμπίπτουν στα προβλεπόμενα από την **παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990** «μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής» με την οποία επιβάλλεται για πράξεις που πραγματοποιούνται από 23-3-1990 (ημερομηνία ισχύος του ν. 1882/1990), σε βάρος των υποχρεωών , εκτός από τις προβλεπόμενες άλλες κυρώσεις επιβάλλεται και ειδικό πρόστιμο ίσο με το Φ.Π.Α. των εικονικών και πλαστών στοιχείων, τα οποία αποδέχτηκε και καταχώρησε στα βιβλία του.

Επειδή οι προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με όλες τις διαδικασίες και τα στοιχεία που προβλέπει ο νόμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του Επανελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του αρθ.8 παρ.12 Ν.1882/1990 της ΔΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόριψη με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του
«.....»

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

ΧΡΗΣΗ 2003

- Πρόστιμο αρθ. 8 Ν. 1882/1990 **4.983,12 ευρώ**

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

Σημείωση : 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).