



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

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2109586156

**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα

11/05/2015

Αριθμός απόφασης:

1941

**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 11/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../12-02-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., κατά α) της υπ' αρ. .... πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2005 - 31-12-2005 και β) της υπ' αρ. .... πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2006 - 31-12-2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**4.** α) Την υπ' αρ. .... πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2005 - 31-12-2005 και β) της υπ' αρ. .... πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2006 - 31-12-2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/09/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

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

**6.** Την από 11/05/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../12-02-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., 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:

1. Με την υπ' αριθ. .... προσαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 9.912,30 €.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας βάσει της από 03/09/2014 έκθεσης ελέγχου ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 της ελέγκτριας της ίδιας Δ.Ο.Υ. .... και τη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2005 – 31/12/2005, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 52.170,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.912,3 ευρώ τα οποία συμπεριέλαβε στις εισροές της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 .

Συγκεκριμένα:

Τα **Εικονικά**, Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής για τη χρήση 2005 έχουν ως εξής:

| Α/Α | ΣΤΟΙΧΕΙΟ | ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΑΙ<br>ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ        | Φ.Π.Α           | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ    | ΣΕΛΙΔΑ<br>ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ |
|-----|----------|------------------------------------|--------------------|-----------------|------------------|-----------------------|
| 1   | ΔΑ-Τ     | ...../20-10-05                     | 12.360,0           | 2.348,4         | 14.708,4         | .....                 |
| 2   | ΔΑ-Τ     | ...../30-10-05                     | 12.260,0           | 2.329,4         | 14.589,4         | .....                 |
| 3   | ΔΑ-Τ     | ...../15-11-05                     | 12.100,0           | 2.299,0         | 14.399,0         | .....                 |
| 4   | ΔΑ-Τ     | ...../28-11-05                     | 15.450,0           | 2.935,5         | 18.385,5         | .....                 |
|     |          | <b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>               | <b>52.170 ,0 €</b> | <b>9.912,3€</b> | <b>62.082,3€</b> |                       |

2. Με την υπ' αριθ. .... προσαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 3.617,60 €.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας βάσει της από 03/09/2014 έκθεσης ελέγχου ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 της ελέγκτριας της ίδιας Δ.Ο.Υ. .... και τη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 – 31/12/2006, ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, αξίας 19.040,0 € πλέον Φ.Π.Α 3.617,6 ευρώ το οποίο συμπεριέλαβε στις εισροές της φορολογικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 32 και 38 του ν.2859/2000.

Το **Εικονικό**, Τιμολόγιο - Δελτία Αποστολής για τη χρήση 2006 έχει ως εξής:

| Α/Α | ΣΤΟΙΧΕΙΟ | ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΑΙ ΦΟΡ.<br>ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | Φ.Π.Α   | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ | ΣΕΛΙΔΑ<br>ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ |
|-----|----------|------------------------------------|-------------|---------|---------------|-----------------------|
| 1   | ΔΑ-Τ     | ...../07-07-06                     | 19.040,0    | 3.617,6 | 22.657,6      | .....                 |

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις προκύπτει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 για το ΦΠΑ εικονικών φορολογικών στοιχείων που ζήτησε και έλαβε ο προσφεύγων για την επιχείρησή του για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2005-31/12/2005** και **1/1/2006-31/12/2006** τον οποίο δεν απέδωσε η εκδότρια επιχείρηση «..... ΤΟΥ .....» και τον οποίο καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της αποσκοπώντας κυρίως στην έκπτωση φόρου εισροών. Η ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 είναι ισόποση με τον ΦΠΑ που εξέπεσε η επιχείρηση και δεν απέδωσε η εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων που ζήτησε έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της. Ήτοι, για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2005-31/12/2005** ποσού **9.912,3 €** και για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2006-31/12/2006** ποσού **3.617,6 €**.

Ειδικότερα, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε επανέλεγχος των χρήσεων 2005 και 2006 μετά από την υπ'αρ. ....../4-12-2013 εντολή επανελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Καβάλας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68 του Ν.2238/94, με βάσει συμπληρωματικά στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Καβάλας με την με αρ. πρωτ. ....../19-4-2010 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ Θεσ/νίκης, βάσει της οποίας ο προσφεύγων είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2005 καθαρής αξίας 52.170,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ποσού 9.912,30 ευρώ και ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, στην χρήση 2006 καθαρής αξίας 19.040,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού 3.617,60 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΤΟΥ .....».

Ο προσφεύγων για την χρήση 2005, περαίωσε σύμφωνα με τον Ν.3296/2004 (αυτοπεραίωση) και ο επανέλεγχος για την χρήση αυτή διενεργήθηκε επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 παραγ. 2, του ιδίου νόμου ορίζεται ότι: <<Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94 και 3 του άρθρου 49 του ν.2859/00 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α και λοιπών φορολογιών. >>

Επίσης για την χρήση 2006 περαίωσε με τον Ν.3697/2008 και ο επανέλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν.3259/2004 όπως ισχύει με το άρθρο 28 του ν.3697/2008 καθότι πρόέκυψαν νέα στοιχεία που αφορούν τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Μη νόμιμος τρόπος υπολογισμού του ενδίκου προστίμου διότι ο αντικειμενικός τρόπος υπολογισμού της κύρωσης αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας αναγόμενη στο άρθρο 25 του συντάγματος και αντιβαίνει και στη Συνταγματική διάταξη για το δικαίωμα δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 του συντάγματος).

2. Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως μη νόμιμη αιτιολογία, άλλως αναπόδεικτο, άλλως ουσία αβάσιμο, ως προς τη μη πραγματοποίηση των ενδίκων συναλλαγών .

3. Παράβαση της Αρχής της χρηστής Διοίκησης, της επιείκειας και της αναλογικότητας, και έλλειψη δόλου. Αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφισβήτησεως η ανυπαρξία δόλου από την πλευρά του ως προς τη νομιμότητα των ενδίκων συναλλαγών.

**Επειδή**, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς το σκοπό αυτό ( Στ Ε 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις Στ Ε 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Η αρχή της αναλογικότητας που απορρέει από την έννοια του Κράτους Δικαίου, οριοθετείται κάθε φορά από το νομοθέτη, μέσα όμως στα συνταγματικά πλαίσια. Έτσι κατά την προαναφερόμενη αρχή, συναγόμενη και από το Σύνταγμα, επιβάλλεται στο νομοθέτη να καθορίζει τα παραπάνω πλαίσια ανάλογα με το ρυθμιζόμενο θέμα( ΣτΕ 226/1984) Ειδικότερα, σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από το νομοθέτη περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον επιδιωκόμενο σκοπό( ΣτΕ 2112/1984) Αλλά και καθόσον αφορά τη νομοθετική ρύθμιση των διοικητικών κυρώσεων που επιβάλλονται σε βάρος των διοικουμένων, οι οποίοι δεν συμμορφώνονται προς τους κανόνες που ρυθμίζουν τον περιορισμό των ατομικών δικαιωμάτων προς όφελος του κοινωνικού συνόλου, πρέπει και ( οι κυρώσεις ) αυτές σύμφωνα με τη συναγόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας να ανταποκρίνονται προς το σκοπό για τον οποίο θεσπίζονται και να μην υπερβαίνουν το απαραίτητο κάθε φορά μέτρο. Δηλαδή να είναι αναγκαίες και πρόσφορες για την επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος, που δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, λαμβανομένου πάντοτε υπόψη του προστατευομένου με τη θέσπιση τους αγαθού. **Τέλος σύμφωνα με τη νομολογία των ανωτάτων δικαστηρίων, οι διοικητικές κυρώσεις έχουν ως σκοπό τον εξαναγκασμό των διοικουμένων σε εκπλήρωση των υποχρεώσεων τους, καθώς και στην αποκατάσταση της προσγενόμενης στο Δημόσιο ζημίας από τη συμμόρφωση τους προς τις υποχρεώσεις αυτές ( ΣτΕ 2460/1981 και ΑΠ 1714/1981).**

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “ Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “ συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “ Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” ( παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος ).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Επειδή** τα ποσά του αναλογούντος ΦΠΑ που αντιστοιχούν στα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία ο προσφεύγων είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών, των χρήσεων 2005 και 2006, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων και ως εκ τούτου επιβάλλεται **πρόστιμο** ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 **ισόποσο του φόρου** που εξέπεσε.

**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).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ ..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι 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** στην υπό κρίση υπόθεση, αφορμή για τον επανέλεγχο της επιχείρησης αποτέλεσε η υπ' αρ. πρωτ. ..../19-4-2010 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ Θεσ/νίκης, βάσει της οποίας ο προσφεύγων είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2005 καθαρής αξίας 52.170,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ποσού 9.912,30 ευρώ και ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, στην χρήση 2006 καθαρής αξίας 19.040,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού 3.617,60 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΤΟΥ .....

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στην Υπηρεσία μας όσο και στη Δ.Ο.Υ Καβάλας, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής, δεδομένου και ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε τοις μετρητοίς και δεν έγινε με δίγραμμη επιταγή όπως είχε υποχρέωση για το ποσό άνω των 15.000,00 ευρώ ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

**Επειδή** Οι αναφορές στην φορολογική εικόνα όπως επίσης και στην επαγγελματική επάρκεια της ελεγχόμενης, δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τα πορίσματα της έκθεσης για την εικονικότητα των στοιχείων, καθόσον κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να επιτρέπει την αναίρεση των δεδομένων επί της βάσεως των οποίων τα στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

**Επειδή** η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστική αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αρ. πρωτ. ..../19-4-2010 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ Θεσ/νίκης, που συντάχθηκε μετά από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση «..... ΤΟΥ .....

Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες παραβάσεις της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τις χρήσεις 2005 και 2006 και ο ισχυρισμός ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και δεν υπήρχε δόλος, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/09/2014 έκθεσης 2014 έκθεσης ελέγχου ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ Καβάλας ..... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 αρ. πρωτ. ..../12-02-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... και την επικύρωση α) της υπ' αρ. .... πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2005 - 31-12-2005 και β) της υπ' αρ. .... πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2006 - 31-12-2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

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

**Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005**

Πρόστιμο άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 συνολικού ποσού **9.912,3 €**

**Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006**

Πρόστιμο άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 συνολικού ποσού **3.617,6 €** .

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**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).