



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 11/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1695

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 αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ως εκκαθαριστής και ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας, Α.Φ.Μ., κατοίκου Πειραιά, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων της Ειδικής Κύρωσης του Άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Ειδικής Κύρωσης Άρθρο 8 ν. 1882/1990		31.680,00
2				Ειδικής		18.057,60

				Κύρωσης Άρθρο 8 ν. 1882/1990		
3				Ειδικής Κύρωσης Άρθρο 8 ν. 1882/1990		1.434,50

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4, Πράξεις Ειδικής Κύρωσης του Άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ως εκκαθαριστής και ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας,, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη της Ειδικής Κύρωσης του Άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 31.680,00 € για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990

Η παράβαση αφορά την αποδοχή **τριών (3) φορολογικών στοιχείων**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία **κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές**, προκειμένου να αποδοθεί στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. ποσού 31.680,00 €, που δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων.

α) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη της Ειδικής Κύρωσης του Άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 31.680,00 € για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990.

Η παράβαση αφορά την αποδοχή **τριών (3) φορολογικών στοιχείων**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία **κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές**, προκειμένου να αποδοθεί στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. ποσού 31.680,00 €, που δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων.

β) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη της Ειδικής Κύρωσης του Άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 18.057,60 € για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990.

Η παράβαση αφορά την αποδοχή **δύο (2) φορολογικών στοιχείων**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία **κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές**,

προκειμένου να αποδοθεί στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. ποσού 18.057,60 €, που δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων.

γ) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη της Ειδικής Κύρωσης του Άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.434,50 € για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990.

Η παράβαση αφορά την αποδοχή **ενός (1) φορολογικού στοιχείου**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ. το οποίο **κρίθηκε εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή**, προκειμένου να αποδοθεί στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. ποσού 1.434,50 €, που δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων.

Ο προσφεύγων, ως εκκαθαριστής και ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας,, Α.Φ.Μ., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί.
- 3) Εσφαλμένα μου επιβλήθη πρόστιμο με το συντελεστή 19% ενώ το τιμολόγιο αφορά την περίοδο πριν τον Απρίλιο του και έχει εφαρμογή ο συντελεστής 18%.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσαλλόμενων πράξεων ο προσφεύγων επέβαλλε στην Υπηρεσία μας τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. **Ενδικοφανή Προσφυγή (Συμπληρωματικοί Λόγοι)** προκειμένου να μας γνωρίσει τον κάτωθι λόγο:

- 4) Κακώς επιβλήθη η Ειδικής Κύρωσης του Άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 καθόσον ο εκδότης δεν είναι ανύπαρκτο πρόσωπο.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό

του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2690/1999** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999), ορίζεται ότι «**1.** Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. **2.** Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου **28 του Ν. 4174/2013** είναι **ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης** (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), **υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.**

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε εγγράφως με συστημένη επιστολή (.....), στον προσφεύγοντα ως εκκαθαριστή και ομόρρυθμο εταίρο, στη διεύθυνση, στον Πειραιά, στις, το με αριθ. πρωτ.: Σημείωμα Διαπιστώσεων μαζί με τις υπ' αριθμ. και Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, για τις χρήσεις και αντίστοιχα, με τα οποία του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε, μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των πράξεων καθώς επίσης η συστημένη επιστολή επεστράφη από το ταχυδρομείο ως αζήτητη.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι **απορριπτέος** ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α'194/2008) ορίζεται ότι «**6.** Οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1 έως 11 του ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/04 (ΦΕΚ Α' 149/2004) ορίζεται ότι «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, συνεπάγεται και την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της

Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή η προσφεύγουσα για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη και, είχε περαιώσει σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 3697/2008 αποδεχόμενη το με αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, προέκυψαν νέα στοιχεία, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τις ανωτέρω χρήσεις το Δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270) το δικαίωμα του για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.**

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. επέδωσε την στον, ΑΦΜ, ως εκκαθαριστής και ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας,, Α.Φ.Μ., το Αίτημα Παροχής Πληροφοριών και Στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, το οποίο παρελήφθη από τον ίδιο, προκειμένου να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία και τα στοιχεία που έλαβε κατά τις χρήσεις και καθώς και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα αντίστοιχα έτη.

Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο μόνο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών και και τις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις .. και

Από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο που προσκόμισε στον έλεγχο, προέκυψε ότι η εταιρεία είχε δηλώσει εισροές με συντελεστή Φ.Π.Α. 18% καθαρής αξίας 2.593,10 € και **Φ.Π.Α. 466,76** και εισροές με συντελεστή **Φ.Π.Α. 19% καθαρής αξίας 83.472,20 € και Φ.Π.Α. 15.859,72 €.**

Επειδή η εταιρεία για τη χρήση **έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για ανύπαρκτη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 7.550,00 πλέον Φ.Π.Α. 1.434,50 €.** Ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε συντελεστή 19% καθόσον και η εταιρεία το ποσό του Φ.Π.Α. 1.434,50 € το εξέπεσε με τη δήλωσή της από τον συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι το πρόστιμο που επεβλήθη στη χρήσηεσφαλμένα υπολογίστηκε με συντελεστή Φ.Π.Α. 19%, διότι το τιμολόγιο αφορά περίοδο πριν τον Απρίλιο και έπρεπε να εφαρμοστεί ο συντελεστής 18%, χωρίς να προσκομίσει το επίδικο τιμολόγιο, με την κρινόμενη προσφυγή και ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α' 43) ορίζεται ότι: « 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 υποχρεούται και στην

απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α'248/2000) ορίζεται ότι :«**1.** Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν...».

Ενώ στο άρθρο 32 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) ..., **β)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ)...».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1226/2001 με την οποία έγινε αποδεκτή Υφυπουργό Οικονομικών η 86/2001 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., αναφέρεται ότι:« Το Γ' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του κράτους στη γνωμοδότηση αυτή διατύπωσε κατά πλειοψηφία την άποψη, η οποία έγινε αποδεκτή, ότι η διάταξη της παραγρ. 12 του άρθρ. 8 του Ν. 1882/90, 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. 2523/97 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.».

«**Επειδή**, από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι εκείνος που αποδέχεται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σ' αυτά, υποχρεούται να αποδώσει ο ίδιος το φόρο αυτό στο Δημόσιο, εφόσον δεν τον έχει αποδώσει ο εκδότης των εν λόγω στοιχείων (ΣΤΕ 70/2011 7μ., 875/2012, 63/2007). Η ανωτέρω δε ρύθμιση ισχύει ανεξάρτητα από τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων του προαναφερθέντος άρθρου 31 παρ. 1 εδαφ. ζ' και η' του ν. 1591/1986, διότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στις προϋποθέσεις στοιχειοθετήσεως του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής και όχι σε ζητήματα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΣΤΕ 70/2011 7μ., 63/2007).» (ΣΤΕ 3398/2015).

Επειδή, από την από έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η από έκθεση ελέγχου των αρμοδίων ελεγκτών υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, και προκύπτουν τα ακόλουθα: Η προσφεύγουσα εταιρία, κατά τις κρίσιμες διαχειριστικές περιόδους, και διατηρούσε τεχνική εταιρία στον Πειραιά (.....), με αντικείμενο εργασιών μονώσεις και λοιπές οικοδομικές εργασίες. Για την άσκηση της δραστηριότητας της αυτής τήρησε Βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ Β Σ. Από ελέγχους που έγιναν σε διάφορες επιχειρήσεις προέκυψε ότι η επιχείρηση με έδρα τον Πειραιά (.....) και αντικείμενο εργασιών το εμπόριο σιδήρου και μετάλλων, είχε εκδώσει εικονικά στοιχεία σε πελάτες της. Κατόπιν αυτού έγινε έλεγχος στην επιχείρηση αυτού, στις κατά τον οποίο διαπιστώθηκε.

από μαρτυρίες περιοίκων, ότι αυτή ουδέποτε λειτούργησε στην ως άνω διεύθυνση. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, από την οποία ζητήθηκαν στοιχεία σχετικά με το ύψος των συναλλαγών που πραγματοποίησε η επιχείρηση του, με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της. γνωστοποίησε τους πελάτες με τους οποίους είχε συναλλαγές αυτή, αποστέλλοντας κατάσταση, στην οποία εμφανίζονται οι λήπτες των εκδοθέντων απ' αυτήν φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα, η οποία κατά την κρινόμενη χρήση φέρεται να έλαβε απ' αυτή τρία φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 176.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 18%, την κρινόμενη χρήση φέρεται να έλαβε απ' αυτή δύο φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 100.320,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 18% και την κρινόμενη χρήση φέρεται να έλαβε απ' αυτή ένα φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 7.550,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 18%.

Επειδή, από τα στοιχεία που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή για να στηρίξει την κρίση, της περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση του συστάθηκε μεν νόμιμα (είχε υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, κ.λ.π.), αλλά ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση, ούτε άσκησε πραγματικά κάποια εμπορική δραστηριότητα και επομένως ήταν εικονική, αφού από αυτοψία που διενεργήθηκε στη δηλωθείσα ως έδρα της (....., Πειραιάς) και από μαρτυρίες περιοίκων προκύπτει ότι ουδέποτε λειτούργησε επιχείρηση στην εν λόγω διεύθυνση, ενώ από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. των χρήσεων και προκύπτει ότι δεν δήλωσε καθόλου αγορές και δήλωσε πωλήσεις μηδαμινής αξίας (14.360 ευρώ τη χρήση και 3.110 ευρώ τη χρήση Αφορολόγητες) δεν κατέβαλε δε καθόλου Φ.Π.Α. στο Δημόσιο καθώς επίσης δεν υπέβαλλε δήλωση εισοδήματος και εκκαθαριστική Φ.Π.Α. για τη χρήση Συνεπώς, και οι καλυπτόμενες από τα επίμαχα τιμολόγια συναλλαγές, οι οποίες ήταν πολύ μεγάλης, καθαρής, αξίας (176.000 ευρώ τη χρήση και 100.320 ευρώ τη χρήση), ήταν εικονικές.

Η Δ.Ο.Υ. (νυν) σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου των αρμοδίων ελεγκτών υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, εξέδωσε τις Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων ήτοι την υπ' αριθμ. για τη χρήση, την υπ' αριθμ. για τη χρήση και την υπ' αριθμ. για τη χρήση

Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε προσφυγές κατά των ως άνω Αποφάσεων την ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά για τις δύο πρώτες και Ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά για την τρίτη.

Το διοικητικό Εφετείο Πειραιά εξέδωσε τις τελεσίδικες αποφάσεις με αρ. για την πράξη χρήση ... και την για την πράξη χρήση .., με τις οποίες δέχθηκε ότι τα τιμολόγια είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και απέρριψε τις προσφυγές.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να του καταλογίσει την Ειδική Κύρωση του Άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. 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 αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως εκκαθαριστή και ομόρρυθμο εταίρο της εταιρείας,, Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Ειδικής Κύρωσης Άρθρο 8 ν. 1882/1990		31.680,00
2				Ειδικής Κύρωσης Άρθρο 8 ν. 1882/1990		18.057,60
3				Ειδικής Κύρωσης Άρθρο 8 ν. 1882/1990		1.434,50

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 31.680,00 € .

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 18.057,60 € .

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.434,50 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).