



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604534

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 14 – 03 -2017

Αριθμός απόφασης: 1979

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. Της παρ.1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της με αριθμό 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.

στ. 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου οδός αρ., ΤΚ ΑΦΜ κατά της από 05-10-2016 Πράξης Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990., (αριθμός πράξης/2016) ελεγχόμενη περίοδος 01/01/1993 – 31/12/1993, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως αναγραφόμενη στην παράγραφο 4 Πράξη Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση, την από 05-10-2016 έκθεση ελέγχου Άρθρου 8 Ν.1882/90, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-11-2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 05/10/2016 Πράξη Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990,(αριθμός πράξης/2016) ελεγχόμενη περίοδος 01/01/1993 – 31/12/1993, της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, **επιβλήθηκε** σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο**, διότι αποδέχτηκε εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης και την έκπτωση ΦΠΑ που αναγράφεται στο στοιχείο αυτό ,(αξία 10.000.000 δρχ. πλέον ΦΠΑ 1.800.000 δρχ.) το έτος 1993, **ποσόν ισόποσο με το ποσό του ΦΠΑ** του φορολογικού στοιχείου που εξέπεσε **δρχ.1.800.000**, **σε επανάληψη διαδικασίας δικαστικής απόφασης.**

Συγκεκριμένα, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, με βάσει την υπ. αρ./2015 εντολή μερικού έλεγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με αιτία έλεγχου την επανάληψη διαδικασίας του ελέγχου στον προσφεύγοντα ύστερα από την κοινοποίηση στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στις 20-10-2015, της με αριθμό/2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου(Τμήμα_17^ο Τριμελές) με την οποία ακυρώθηκαν ως νομικά πλημμελείς, η υπ' αρ./2005 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ συνολικού ποσού 38.659.672 δρχ. (113.454,65 ευρώ) η υπ' αρ./2005 ποσού 50.000 δρχ(146,70 ευρώ), και η υπ' αρ...../2015 ποσού 200.000 δρχ(586,90 ευρώ), Πράξεις Επιβολής Προστίμων ΦΠΑ, ενώ με την υπ.αρ...../2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 17^ο Μονομελές) ακυρώθηκε η υπ' αρ./2005 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 48 του ν. 1642/86 ποσού 5.400.000 δρχ(15.847,40 ευρώ) και **με την υπ.αρ...../2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 17^ο Μονομελές) ακυρώθηκε η υπ' αρ./2005 Απόφασης Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/90 ποσού 1.800.000 δρχ.(5.282,47 ευρώ).**

Κατά την διάρκεια έλεγχου, στις 17-01-1995 ελεγκτές της πρώην ΥΠΕΔΑ Αθηνών παρέλαβαν από την έδρα του προσφεύγοντος το με αρ...../1993 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών άξιας

10.000.000. δρχ.(29.347,02 ευρώ) πλέον ΦΠΑ 1.800.000 δρχ.(5.282,47 ευρώ) με εκδότη τον του, για χωματουργικές εργασίες στα έργα του
.....

Με την από 19-11-2003 έκθεση έλεγχου Κ.Β.Σ. του υπαλλήλου της **Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ο έλεγχος, έκρινε το παραπάνω ΤΠΥ εικονικό** επειδή το έργο-συναλλαγή που αναφέρεται σε αυτό δεν εκτελέστηκε από τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου και εκδόθηκε η με αριθμό/2003 πράξη επιβολής προστίμου συνολικού ποσού **29.347,02 ευρώ**.. Με την αριθμό/2010 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου έγινε δεκτή η προσφυγή του προσφεύγοντα ,και με την αριθμό/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου απερρίφθη η έφεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά της πρωτόδικης απόφασης.

Με την υπ.αρ...../2005 Απόφαση Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης. διαχειριστική χρήση 01/01/1993-31/12/1993 της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς **επεβλήθη πρόστιμο 1.800.000 δρχ. (5.282,46 ευρώ)** ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, του με αρ...../1993 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αξίας 10.000.000. δρχ.(29.347,02 ευρώ) πλέον ΦΠΑ 1.800.000 δρχ.(5.282,47 ευρώ) με εκδότη τον του, για χωματουργικές εργασίες στα έργα του

Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς σε επανάληψη διαδικασίας της παραπάνω απόφασης, εξέδωσε και κοινοποίησε ,με την ΑΠ/2016 έκθεση επίδοσης (θυροκόλληση λόγω απουσίας) του εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς παρουσία της μάρτυρος εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ,στον προσφεύγοντα, κατοίκου στην οδό την υπ.αρ...../2016 προσβαλλόμενη πράξη μαζί με την συνημμένη έκθεση έλεγχου άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990.

Ο Προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί:

α)Η από 05/10/2016 Πράξη Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990.,(αριθμός πράξης/2016) ελεγχόμενη περίοδος 01/01/1993 – 31/12/1993, της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, **συνολικού ποσού 5.282,46 ευρώ.**

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή απουσιάζουν από το περιεχόμενο της πράξης ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη

Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει, καθώς από το σώμα της απουσιάζουν κάποια τυπικά στοιχεία του κύρους της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου».

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου,
- η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα»
- κ) «λοιπές πληροφορίες».

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία *έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.*

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη υπ' αρ./2016 Πράξη Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990,(αριθμός πράξης 458/2016),που έχει κατατεθεί στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή περιλαμβάνει όλα τα κατά τα ανωτέρω υποχρεωτικά στοιχεία της Πράξεως Προσδιορισμού φόρου κατά την έννοια του ΚΦΔ , είναι καθ' όλα νόμιμη.

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη υπ' αρ./2016 Πράξη Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990,εκδόθηκε με βάσει την από 05-10-2016 Έκθεση Έλεγχου Άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/90 της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Έλλειψη νομιμότητας της Πράξης Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990

Επειδή στο άρθρο 8§12 του ν. 1882_23.3.90 ορίζεται ότι: « 12. 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 στην 1055500/4600/0009Α/ΠΟΛ.1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο **στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων** (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) **ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.**

Επειδή στην 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ.1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν τίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μὲν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Περαιτέρω στην ίδια γνωμοδότηση αναφέρεται ότι: «....ως εκ της αδιαστίκτου διατυπώσεως της άνω διατάξεως του Ν. 1882/1990 είναι σαφές ότι αυτή αναφέρεται και **επιβάλλει την απόδοση του φόρου** από την ως άνω έννοια **χωρίς διάκριση από τον**, επί σκοπώ παράνομης έκπτωσης του ΦΠΑ δήθεν εκρών, **αποδέκτη-λήπτη τόσον εικονικού όσον και πλαστού φορολογικού στοιχείου**, για συναλλαγή, πάντως, εν όλω ή εν μέρει ανύπαρκτη ή μεταξύ άλλων συναπτόμενη,

με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα διαφορετικής αντιμετώπισης του λήπτη πλαστού στοιχείου, καθόσον αφορά στην διατηρούμενη εν λόγω ειδική κύρωση μετά το νόμο 2523/1997.

Με την εν λόγω ΠΟΛ. λοιπόν το Υπουργείο κάνει σαφή διαφοροποίηση από την προγενέστερη ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 και αποδέχεται τελικά ότι η ειδική χρηματική κύρωση επιβάλλεται ομοίως χωρίς διάκριση και στον λήπτη πλαστού φορολογικού στοιχείου και στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου».

Επειδή σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών:«σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001-εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001 και ΠΟΛ. 1249/1992),η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του ν.2523/1997 ορίζεται ότι

Άρθρο 19 Αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση η αποδοχή πλαστών, νοθευμένων η εικονικών φορολογικών στοιχείων. ορίζεται ότι:

«4.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.»

Επειδή, εν προκειμένω με την προσβαλλόμενη πράξη (αρ. πράξης/2016) επεβλήθη πρόστιμο στον προσφεύγοντα γιατί ζήτησε και έλαβε ένα εικονικό ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου φορολογικό στοιχείο, αφού ο φερόμενος ως εκδότης δεν είχε την δυνατότητα πραγματοποίησης των αναφερόμενων στο εκδοθέν στοιχείο υπηρεσιών και την συναλλαγή δεν πραγματοποίησε ο ίδιος ο εκδότης αλλά άγνωστα τρίτα πρόσωπα , όπως ειδικότερα αναφέρεται στην από 13-05-1996 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και στην από 05-10-2016 Έκθεση Έλεγχου Άρθρο 8 Ν.1882/90 της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς..

Ελλιπής έκθεση ελέγχου χωρίς τις προβλεπόμενες διαδικασίες του ΚΒΣ και του ν.2238/94 Κ.Φ.Ε.

Επειδή , εν προκειμένω στις 13-7-2016 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. πρωτ./2016 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (Άρθρο 14 ν.4174/2013) δια θυροκόλλησης από την εφοριακό υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς παρουσία της μάρτυρος με το οποίο του ζητήθηκε βάσει της αρ...../2015 εντολής έλεγχου εντός πέντε ημερών να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή εν προκειμένω όπως αναφέρεται στην από 05-10-2016 έκθεση έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε (θυροκόλληση) στον προσφεύγοντα το υπ αριθ...../2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου με τον αρ...../2016 Προσωρινή Πράξη Προστίμου άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990 ,ο οποίος και απάντησε στις 29-6-2016 με το αρ.πρωτ...../2016 έγγραφο του.

Επειδή εν προκειμένω η από 05-10-2016 έκθεση έλεγχου Άρθρου 8 Ν.1882/1990 της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη περιλαμβάνει τις ισχύουσες διατάξεις των νόμων βάσει των οποίων επεβλήθη το πρόστιμο.

Πράξη ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/90 χωρίς ημερομηνία καταχώρησης στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ

Επειδή, η υπ.αρ...../2005 αρχική Απόφαση Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης ακυρώθηκε με την αριθμό/2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη με αρ...../2016 Πράξη Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 σε επανάληψη διαδικασίας της αρχικής, περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία (ελεγκτική αρχή, τα στοιχεία του ελεγχόμενου, τον αριθμό πράξης, την φορολογική περίοδο, τις διατάξεις των νόμων, το είδος και το ποσόν της παράβασης ,την ημερομηνία έκδοσης ,την προθεσμία καταβολής του φόρου) είναι νόμιμη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.)

Έλλειψη έκθεσης κατάσχεσης

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι

«Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει

απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.» Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της επομένης παραγράφου. 4. Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφό του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών... την συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με την σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων... Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που διενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία. Αντίγραφο της έκθεσης επιδίδεται στον υπόχρεο, ο οποίος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων με δαπάνες του. 5. Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1110/18-9-2006, Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ. ορίζεται ότι

Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράφει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ»), η οποία θα

υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετ. παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία».

Επειδή εν προκειμένω το αρ.πρωτ...../23-06-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ απεστέλλει το αρ...../1993 Τ.Π.Υ. με εκδότη τον ΑΦΜ και λήπτη τον ΑΦΜ:στην Δ.Ο.Υ. Κηφισίας.

Επειδή εν προκειμένω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισίας, εξέδωσε την αρ./2016 Εντολή Έλεγχου παράδοσης παραληφθέντος φορολογικού στοιχείου, και την αρ...../2016 εντολή έλεγχου κατάσχεσης φορολογικού στοιχείου

Επειδή εν προκειμένω, συντάχτηκε η αρ...../2016 έκθεση παράδοσης στοιχείου (Τ.Π.Υ.) και η αρ...../2016 έκθεση κατάσχεσης στοιχείου και επιδόθηκαν(θυροκόλληση λόγω άρνησης) στην __δ/ση__κατοικίας του προσφεύγοντα ,οδός αρ.....

..... από τους εφοριακούς υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς,
..... και

-Παντελώς ανυπόγραφη η πράξη ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/90- Ανύπαρκτη διοικητική πράξη

Επειδή εν προκειμένω η αρ./05-10-2016 πράξη ειδικής κύρωσης Άρθρο 8 ν.1882/1990 ,που έχει κατατεθεί στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, φέρει τις υπογραφές, της ελέγκτριας της τμηματάρχης του Υποδιευθυντή , και της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς , την ημερομηνία έκδοσης και έχει θεωρηθεί.

Β. ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Λήψη εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών

Ο δόλος ως παράγοντας επιρροής κατά τη διαπίστωση της παράβασης

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην από 19-11-2003 έκθεση έλεγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ,που έχει κατατεθεί στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται οι λόγοι βάσει των οποίων ο έλεγχος έκρινε το εν λόγω φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, εν προκειμένω με την αρ...../2003 Απόφαση Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, που έχει κατατεθεί στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επεβλήθη πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσό 29.347,02 ευρώ για λήψη από τον ΑΦΜ του υπ.αρ...../1993 Τ.Π.Υ. **εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

Επειδή ,εν προκειμένω με την αριθμό/2010 απόφαση του τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών **ακυρώθηκε η υπ.αρ...../-2003 ΑΕΠ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, έκρινε ότι η απόφαση επιβολής προστίμου είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα ως εκδοθείσα κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας(δεν συντάχτηκε και δεν επιδόθηκε έκθεση κατάσχεσης)**

Όχι υπερβάλλον ζήλος των υπαλλήλων

Επειδή, εν προκειμένω η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, με βάσει την υπ. αρ./2015 εντολή μερικού έλεγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με αιτία έλεγχου την επανάληψη διαδικασίας βάσει των με αριθμό/2015,...../2015,...../2015 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου που κοινοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στις 20-10-2015,

Επειδή, εν προκειμένω από την από 05-10-2016 έκθεση έλεγχου άρθρου 8 ν.1882/90 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάσει την εντολή έλεγχου που εκδόθηκε, βάσει των διατάξεων του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) και των ισχυουσών διατάξεων των νόμων, όπως ειδικότερα αναφέρονται στην έκθεση έλεγχου.

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994

«Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους **με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου**, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, **ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.**»

Επειδή, εν προκειμένω με την υπ' αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, κρίθηκε ότι δεν υπάρχει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή Φ.Π.Α. με την αρ...../2005 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (αρχική πράξη) για τη χρήση 1993.,

Επειδή, εν προκειμένω με την υπ' αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, κρίθηκε ότι δεν υπάρχει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή με την αρ...../2005 **Απόφαση** Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του Άρθρου 8 Ν.1882/90(αρχική απόφαση)για την χρήση 1993.

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη (αρ. πράξης/2016) εκδόθηκε σε επανάληψη της αρχικής πράξης και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα **στις 18-10-2016. ήτοι μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.**

Βλάβη μου από την παράνομη επιβολή του καταλογιζόμενου 3πλασιου προστίμου Φ.Π.Α.

Επειδή, εν προκειμένω το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει της νόμιμης Πράξης Ειδικής κύρωσης Άρθρο 8 ν.1882/1990(αρ. πράξης/2016) της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, σε επανάληψη διαδικασίας έλεγχου.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης είναι παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 64 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι, «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»,

Επειδή, εν προκειμένω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/10/2016 Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καθώς και οι απόψεις στο υπόμνημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ...../2016 Πράξης Ειδικής Κύρωσης Άρθρο 8 ν.1882/1990 διαχειριστικής χρήσης 01/01/1993-31/12/1993 σε επανάληψη διαδικασίας κατόπιν της αριθμό/2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

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

Πρόστιμο Ειδικής Κύρωσης Άρθρο 8 ν.1882/1990 διαχειριστική χρήση 01/01/1993-31/12/1993

Συνολικό ποσόν 5.282,46 €,

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Υπάλληλος του Τμήματος

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.