



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Καλλιθέα

12.01.2017

Αριθμός απόφασης: 193

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604563

ΦΑΞ : 2131604567

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
 - γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθ. 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, που εδρεύει στον, οδός, με ΑΦΜ, κατά α) της με αρ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90 και β) της από Έκθεσης ελέγχου του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτόν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90 και την από Έκθεση ελέγχου του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής , 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 αριθμό Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90 του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ με την οποία επιβλήθηκε εις βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 2011 ειδικό πρόστιμο ίσο με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας από την λήψη τριών (3) πλαστών φορολογικών στοιχείων αξίας 95.600,0000 ευρώ (άνω των 1.200 ευρώ), πλέον Φ.Π.Α. 21.980,00 € , τα οποία αποδέχτηκε και καταχώρησε στα βιβλία του , εκδόσεως - ΑΦΜ , κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 8 § 12 του ν. 1882/90.

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ με αφορμή το υπ' αριθμ. Δ. Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ & ΣΤ.ΕΛΛΑΔΑΣ, για την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ με την διαπίστωση ότι εκδότης πλαστών φορολογικών στοιχείων .

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έλαβε από την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση κατά την χρήση 2010 τρία (3) Τ.Πώλησης (αθεώρητα) με αντίστοιχα Δελτία Αποστολής ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ /No	ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΡ.ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	ΗΜ. ΕΚΔΟΣΗΣ Τ.Π	Κ.ΑΞΙΑ	Φ.ΠΑ
ΔΑ/.....	08.06.2011			08.06.2011	7.000,00	1.610,00
ΔΑ/.....	28.06.2011			28.06.2011	68.815,00	15.827,45
ΔΑ/.....	29.08.2011			31.08.2011	19.785,00	4.550,55

Κατά των ανωτέρω η προσφεύγουσα κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

- *Η επιβολή της ως άνω κύρωσης είναι παράνομη στο μέτρο που δεν αποδεικνύεται κατά τρόπο άμεσο και επαρκή η αποδοθείσα στην προσφεύγουσα παράβαση, ενώ αντίθετα οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.*
- *Τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής . Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού, ο προσφεύγων επισημαίνει ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν κατά το νόμο μέσω τραπεζών και ότι δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει ότι δεν είχαν καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.*
- *Τα εν λόγω αθεώρητα τιμολόγια πώλησης μπορούν να θεωρηθούν ως τιμολόγια τεχνικών έργων για τα οποία δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής.*
- *Ελλείψη των προϋποθέσεων Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 43του Ν. 2523/97 «.....3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει σφραγιστεί ή διατηρηθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου ».

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.

Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα καλής πίστης αναφορικά με την υποχρέωση ή μη περί απόδοσης του φόρου προστιθέμενης αξίας στο Δημόσιο από τον λήπτη του πλαστού φορολογικού στοιχείου

Επειδή, σύμφωνα έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ήταν πλαστά δεδομένου

- ότι η εκδότρια εταιρεία δεν θεώρησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ΄ ΠΕΙΡΑΙΑ χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία.
- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος από το οικον. έτος 2009 μέχρι σήμερα.
- Έχει υποβάλλει μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α χρήσεων 2008 έως και 2015, με μηδενικές εκροές και εισροές
- Δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α από την χρήση 2007 μέχρι σήμερα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αποδιδόμενη στον προσφεύγοντα παράβαση της λήψεως πλαστών φορολογικών στοιχείων προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου όπως αυτά αποτυπώνονται στην ως άνω Έκθεση.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία (ΔΑ)που έλαβε ο προσφεύγων και καταχώρισε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης είναι συνολικής αξίας 95.600,0000 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α.21.980,00€

Επειδή η πλαστότητα των συγκεκριμένων στοιχείων τεκμηριώθηκε πλήρως από την έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, όπου αναφέρει ότι τα εν λόγω στοιχεία έχουν διατηρηθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής τους και η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1225/28.09.2001** η οποία έκανε δεκτή τη γνωμοδότηση 685/2000 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Γ) Από το συνδυασμό του συνόλου των προαναφερθέντων προκύπτει σαφώς ότι κατά την εναρμονισμένη προς την έκτη Οδηγία εσωτερική νομοθεσία ή στο πλαίσιο ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ, διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ένα τιμολόγιο ή άλλο ταυτόσημο φορολογικό αποδεικτικό συναλλαγής στοιχείο είναι πλαστό, αρκεί για τη μη έκπτωση από τον λήπτη του αναγραφόμενου σ' αυτό ως καταβληθέντος ΦΠΑ (φόρου εισροών), ανεξάρτητα από τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων των άρθρων 6 αλλά και 19 του Ν. 2523/1997, που αναφέρονται επί του προκειμένου, το μεν πρώτο στις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης φορολογικής παραβάσεως υποκειμένου στον ΦΠΑ ως λήπτη εικονικού ή νοθευμένου από τον ίδιο ή από άλλους που ενεργούσαν για λογαριασμό του φορολογικού στοιχείου, το δε δεύτερο στις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης του αυτοτελούς ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής για έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, και όχι στο ζήτημα της έκπτωσης του φόρου εκροών στο πλαίσιο του ΦΠΑ. Τούτο δε διότι, κατά τα προαναφερθέντα, το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. Άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μιας τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.).

Επειδή ως προκύπτει από τα ανωτέρω η διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ένα τιμολόγιο ή άλλο ταυτόσημο φορολογικό αποδεικτικό συναλλαγής στοιχείο είναι πλαστό, αρκεί για τη μη έκπτωση από τον λήπτη του αναγραφόμενου σ' αυτό ως καταβληθέντος ΦΠΑ (φόρου εισροών).

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα εν λόγω αθεώρητα τιμολόγια πώλησης μπορούν να θεωρηθούν ως τιμολόγια τεχνικών έργων για τα οποία δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής αυτός δεν ευσταθεί καθότι σύμφωνα με την **ΠΟΛ 3/24-11-1992 12.5.1.** Για τα τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά) ή άλλες εγκαταστάσεις, είτε τα υλικά είναι του κατασκευαστή, είτε του ιδιοκτήτη του έργου, εκδίδεται τιμολόγιο για τη συνολική αξία του έργου (υλικά και εργασία) ή μόνο για την αμοιβή, κατά περίπτωση. Το τιμολόγιο των περιπτώσεων αυτών

είναι αθεώρητο, αν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι του εργολάβου, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο. Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς δηλαδή να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής. **Τονίζεται ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται δελτία αποστολής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις.**

• **12.5.3.** Στο τιμολόγιο τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Αν όμως γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, αλλά γενική (άρθρο 12 παράγρ. 11). Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της
«.....»

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

ΧΡΗΣΗ 2011

- Πρόστιμο αρθ. 8 Ν. 1882/1990

21.988,00 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).