



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α.**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : ..
Fax : ..

Καλλιθέα 12/ 09/ 2016

Αριθμός Απόφασης 3041

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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.

ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν 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 έχει έδρα, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 της οποίας 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 Α., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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 από έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. υπόθεσης) και με το αριθ. πρωτ. έγγραφο, ενημέρωσε την Δ.Ο.Υ. ότι διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση της και διαπίστωσε ότι έχει εκδώσει για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2005 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την εταιρία, αρμοδιότητας της.

Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ., λόγω ύπαρξης των ανωτέρω νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2005, με βάσει την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει την χρήση αυτή με το υπ' αριθ. Σημείωμα του Ν. 3697/08. Από τον επανέλεγχο δε που διενεργήθηκε από την υπάλληλο συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 και με βάσει το πόρισμα της, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2005, με την οποία της επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ συνολικού ποσού 4.648,35 € το οποίο βεβαιώθηκε στις σύμφωνα με την οποία στην προσφεύγουσα:

Επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, ήτοι των: α) αριθ. καθαρής αξίας 11.883,00€ πλέον ΦΠΑ 2.257,55€ συνολικής αξίας 14.140,77€ & β) καθαρής αξίας 12.582,00€ πλέον ΦΠΑ 2.390,58€ συνολικής αξίας 14.972,58€, που ζήτησε, έλαβε και χρησιμοποίησε, από την εκδότρια επιχείρησης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 §12 Ν.1882/90.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι τα αρμόδια όργανα της φορολογικής διοίκησης δεν εφάρμοσαν τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 36 ΠΔ 186/1992 και τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013 και ότι τα κατασχεθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία παρελήφθησαν από την φορολογική αρχή σε ανύποπτο χρόνο χωρίς την σύνταξη και την επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης , καθώς επίσης δεν αναφέρεται ο τόπος που διενεργήθηκε η κατάσχεση και δεν υπάρχει υπογραφή του παραλαβόντος, αλλά μόνο του παραδώσαντος.
- Ότι η ελεγκτική αρχή μετέθεσε το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών στην προσφεύγουσα η οποία τελούσε σε καλή πίστη, επιπλέον δε η κρίση της δεν είναι ορθή καθόσον, οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές.

Επειδή, στις οι αρμόδιοι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. μετέβησαν στην έδρα της προσφεύγουσας που βρίσκεται στο και κατέσχεσαν τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις εκθέσεις κατάσχεσης, οι οποίες υπεγράφησαν από τους ενεργήσαντες την κατάσχεση και τα αντίγραφα αυτών κοινοποιήθηκαν στη νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας κ....., αυθημερόν , όπου και υπογράφει ως παραδίδων. Επίσης η έκθεση κατάσχεση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα αφού χαρακτηριστικά αναφέρεται σε αυτή <<Επιδόθηκε σήμερα την, ημέρα από τους στην κ.>> και ακολουθεί η υπογραφή της κ. καθώς επίσης και οι υπογραφές των ανωτέρω υπαλλήλων. Παράλληλα στις ως άνω εκθέσεις κατάσχεσης αναφέρεται ο τόπος που διενεργήθηκε η κατάσχεση και συγκεκριμένα η έδρα της προσφεύγουσας, που βρίσκεται στο

Επειδή, η έκθεση κατάσχεση περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις (άρθρο 36 ΠΔ 186/1992 και, άρθρο 24 του Ν. 4174/2013) ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97**

ορίζεται ότι : *«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 ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα

είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 8 § 12 Ν. 1882/90 της Δ.Ο.Υ., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειρισματομένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** « *Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 συναλλακτικός 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)). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά για να αποδείξει την πραγματικότητα των συναλλαγών, καθώς επίσης πραγματοποίησε επαναλαμβανόμενες εικονικές συναλλαγές σε όλες τις

ελεγχόμενες χρήσεις, επομένως το γεγονός της εικονικότητας τελούσε σε γνώση της και οι πράξεις αυτές δεν οφείλονταν σε παραδρομή ή σε συγγνωστή πράξη.

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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στις σελίδες 82,83,84&85 της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, για την εκδότρια που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η ανωτέρω εκδότρια ατομική επιχείρηση «1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε πραγματική υπόσταση και οντότητα μετά τον Ιούλιο του 2005, γεγονός που καθιστά αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια κάθε είδους εμπορικών συναλλαγών.

2. Εκδίδει φορολογικά στοιχεία μετά τον Ιούλιο του 2005 στα οποία φαίνεται η διακίνηση να γίνεται από τη δηλωθείσα ως έδρα (.....), από την οποία αποδεδειγμένα έχει αποχωρήσει.

3. Κανένα από τα πρόσωπα που φαίνονται να αγόρασαν εμπορεύματα κατά τη πρώτη περίοδο λειτουργίας της (.....), όταν αυτή είχε και αγορές και έδρα, δεν συναλλάχθηκε μαζί της αλλά με τους

4. Η επιχείρηση ουδέποτε αγόρασε τις τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων μετά τον Ιούλιο του 2005, που φέρεται να πούλησε σε διάφορες επιχειρήσεις.

5. Πολλά από τα φορολογικά στοιχεία πέρα από εικονικά είναι και πλαστά.

6. δεν επέδειξε-προσκόμισε τα φορολογικά της βιβλία και στοιχεία.

7. Στα περισσότερα ΔΑ δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου.

8. Το σύνολο σχεδόν των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά. Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά φορολογικά

στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με μετρητά, προκειμένου ο λήπτης να διασφαλιστεί έναντι του εκδότη, ώστε ο εκδότης να μη έχει καμιά τυχόν απαίτηση στο μέλλον από το λήπτη.

9. Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη εκδόθηκαν κατά τέτοιο τρόπο έτσι ώστε η αξία εκάστου να μην υπερβαίνει τις 15.000€, ώστε να μην απαιτείται η εξόφληση τους με δίγραμμες επιταγές ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

10. Υπάρχει ανακολουθία ως προς την αρίθμηση των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ελεγχόμενης σε σχέση με την ημερομηνία έκδοσης τους.

11. Από τα εκδοθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ελεγχόμενη πουλάει διάφορα είδη παντελώς άσχετα με τις δραστηριότητες που δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της.

12. Ορισμένες επιχειρήσεις που έλαβαν και αποδέχθηκαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της «..... αποδέχθηκαν την εικονικότητα αυτών (οι επιχειρήσεις αυτές κατονομάζονται).

13. Η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν μέλος κυκλώματος επιχειρήσεων με σκοπό α) να εξαπατήσουν τις τράπεζες και να εκταμιεύουν χρήματα με τη λήψη δανείων ή πιστωτικών καρτών, β) να εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές τα οποία διέθεταν σε διάφορες επιχειρήσεις έτσι ώστε αυτές να διογκώσουν τις δαπάνες το ΦΠΑ εισρών τους και να μειώσουν αντίστοιχα τα έσοδα και τον ΦΠΑ εκρών, με συνέπεια να αποδίδουν μειωμένους φόρους γ) να εξαπατήσουν άλλους επιτηδευματίες αγοράζοντας εμπορεύματα «πληρώνοντας» με ακάλυπτες επιταγές και στη συνέχεια πουλώντας τα εμπορεύματα αυτά σε τιμές αισθητά μικρότερες από αυτές που επικρατούν στην αγορά.

14. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε ούτε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ούτε δηλώσεις ΦΠΑ (περιοδικές & εκκαθαριστικές) κατά τις χρήσεις 2005 & 2006 στις οποίες εξέδωσε τα περισσότερα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

15. Το ένα μπλοκ ΔΑ./Τιμολόγιο εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης κατασχέθηκε από τη Γενική Ασφάλεια σε αυτοκίνητο τρίτου με αρ. κυκλοφ. μαζί με άλλες σφραγίδες και φορολογικά στοιχεία του κυκλώματος γεγονός που επιβεβαιώνει και πάλι την εμπλοκή της ελεγχόμενης σε κύκλωμα επιχειρήσεων με παράνομη δράση».

έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2005, είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην σελίδα 6 της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 8§12 Ν. 1882/90 της Δ.Ο.Υ..... αναφέρεται : « η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά τις χρήσεις 2005,2006 εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, από την »

Επειδή, σύμφωνα με τις από συνταχθείσες εκθέσεις επανελέγχου (εισόδημα, ΦΠΑ) της Δ.Ο.Υ. η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των επίμαχων φορολογικών εικονικών στοιχείων στην κρινόμενη φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2005, αποτέλεσαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία, για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για την έκδοση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Χρηματικής Κύρωσης της παρ.12 Άρθρου 8 Ν. 1882/90 διότι:

1) Η προσφεύγουσα προέβη σε περαίωση για την ανωτέρω κρινόμενη φορολογική περίοδο αποδεχόμενη το υπ'αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008 στις

2) Με το αριθ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση Κεντρικής Μακεδονίας διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. (αρ. υπόθεσης), ενημερώνοντας την Δ.Ο.Υ. για την ύπαρξη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης καθαρής αξίας 11.883,00€ & 12.582,00€ αντίστοιχα, με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση, ήτοι μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Από τα παραπάνω συνάγεται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., κατά τον χρόνο της αποδοχής από την προσφεύγουσα του υπ'αρ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3697/2008 στις, με το ποίο περαιώθηκε η διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005, δεν γνώριζε τη λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των επίμαχων φορολογικών εικονικών στοιχείων και την καταχώριση αυτών στα βιβλία της, έλαβε δε γνώση αυτού, μετά την αποδοχή του σημειώματος περαίωσης, κατά συνέπεια αυτό αποτέλεσε για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. νέο - συμπληρωματικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.**, κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49§3 του Ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή»..

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000** 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ».

Στην προκείμενη περίπτωση τα ποσά που αντιστοιχούν στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία για τη χρήση 2005 κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολο τους και η αξίας τους ανέρχονται σε καθαρή 24.468,00€ πλέον ΦΠΑ 4.648,92€, είχε εκπεστεί από το σύνολο των φορολογητέων εισροών και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορούν δαπάνες εικονικές (Σχετ. αρθρ. 32§1 περ.β' Ν.2859/2000 ,18§2ΚΒΣ, ΠΟΛ1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι , κατά περιεχόμενο , επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκε εικονικά ως προς το σύνολο τους. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 [ΦΕΚ Α' 43/23-03-1990] προβλέπεται 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»

και με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. 86/2001 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 εγκύκλιο, διατύπωσε την άποψη, ότι η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μιν 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 τίγονται διατάξεις που προβλέπουν "άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας"

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του ν.1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών

στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ.ΣτΕ 4034/1999). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υπόχρεων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρων, σε τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο θα χωρίσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων Σ.τ.Ε 3292/2007.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα ως **λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποδέχθηκε και καταχώρησε** αυτά στα βιβλία της, και **εξέπεσε** από τον ΦΠΑ εκρών τον ΦΠΑ εισρών που αναλογεί στα εικονικά αυτά στοιχεία, ποσού 4.648,35€, ενώ αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση Κεντρικής Μακεδονίας και την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 8 παρ.12 Ν. 1882/90 της Δ.Ο.Υ....., επί τις οποίες εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 Ν. 1882/90, 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 από και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την επικύρωση της υπ' αριθ. ... Οριστικής Πράξης Επιβολής Χρηματικής Κύρωσης της παρ.12 Άρθρου 8 Ν. 1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005

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

Χρήση 2005: Πρόστιμο

Άρθρο 8 §12 Ν.1882/90 : ειδική κύρωση :4.648,35 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).