



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

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

Καλλιθέα 07 / 12 / 2015

Αριθμός Απόφασης 4684

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή του με αντικείμενο εργασιών, με ΑΦΜ:, κάτοικος, επί της οδού, κατά των υπ' αριθ.:

- Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97
- Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.
- Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/97.
- Πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002 – 31/12/2002, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) υπ' αριθ. Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97

β) υπ' αριθ. Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

γ) υπ' αριθ. Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/97.

δ) υπ' αριθ. Πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης

του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α.....τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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:

Από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων Περιφερικής Διεύθυνσης Στερεάς Ελλάδας με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 στον προσφεύγοντα. Στα πλαίσια του προαναφερόμενου ελέγχου συντάχτηκε η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η οποία απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου από τον προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., που αφορά λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την χρήση 2002.

Στην συνέχεια ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς εξέδωσε την υπ' αριθ. εντολή προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ και με την ολοκλήρωση του, συντάχτηκε η από έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για την χρήση 2002. Με βάσει το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης, εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της ίδιας Δ.Ο.Υ. α) η υπ' αριθ. προσωρινή πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ ,β) η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής ειδικού προστίμου του άρθρου 6 ν 2523/1977 και γ) η υπ' αριθ. ειδική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 ν.1882/1990. .

Κατά των προαναφερόμενων αποφάσεων και των εκθέσεων ελέγχου, ασκήθηκαν προσφυγές από τον προσφεύγοντα και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. αποφάσεις από το Πρωτοδικείος, ακυρώνοντας τις ανωτέρω αποφάσεις σύμφωνα με τις οποίες ανέπεμψε την υπόθεση στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. **προκειμένου να τηρηθεί, εντός εύλογου χρόνου, ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς εξέδωσε τις υπ' αριθ. εντολές ελέγχου για την **επανάληψη της διαδικασίας**, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος όπως ορίζουν οι ανωτέρω αποφάσεις του..... ΠρωτοδικείοΕπακολούθησε έλεγχος από τον ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. ο οποίος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 1.....το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν. 4174/2013 και δόθηκε 20ημερη προθεσμία προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του, πλην όμως αυτός δεν απάντησε.

Μετά το πέρας του ελέγχου ο ανωτέρω ελεγκτής συνέταξε τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000) σε επανάληψη διαδικασίας.

Βάσει των πορισμάτων των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12/2002 τις κατωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις και συγκεκριμένα:

Κ.Β.Σ.

Εκδόθηκε η υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ``ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, είκοσι πέντε (25) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ-ΔΑ) για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής αξίας 256.663,42€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12§1,9,10,11&14,18§2,3.5&9του

Π.Δ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις, που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5§10 περ.β'9 &19 του Ν. 2523/1997 και επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού 509.422,00 € [256.663,42€ x 2], το οποίο βεβαιώθηκε στις (ΑΧΚ, ΑΤΒ.....).

Φ.Π.Α.

Εκδόθηκαν:

α) Η υπ' αριθ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, ποσού 46.199,01€ και προσαύξηση ποσού 55.438,81€ συνολικού ποσού €101.637,82, το οποίο βεβαιώθηκε στις(ΑΧΚ, ΑΤΒ.....).

β) Η υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/97 και επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού 138.597,03€[46.199,01X3], το οποίο βεβαιώθηκε στις (ΑΧΚ, ΑΤΒ.....).

γ) Η υπ' αριθ. Πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης και επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού 46.199,01€, το οποίο βεβαιώθηκε στις (ΑΧΚ, ΑΤΒ.....).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-i. Δεν του κοινοποιήθηκε κλήση προς ακρόαση.

- ii. Κατά την λήψη των φορολογικών στοιχείων είχε δεχθεί καλόπιστα τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία .

-iii. Μη νόμιμα επεβλήθη το πρόστιμο του άρθρου 8 §12 Ν. 1882/1990.

i. Επειδή, με τις διατάξεις 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 εμπειριστатωμένα 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.»

Στην προκείμενη περίπτωση η **φορολογική αρχή κοινοποίησε** στον προσφεύγοντα στις το υπ' αριθ. **σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν. 4174/2013** και δόθηκε 20ημερη προθεσμία προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του, **πλην όμως αυτός δεν απάντησε.**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή τον απέτρεψε και του αποστέρησε την δυνατότητα να υποβάλει τα στοιχεία που διέθετε και παρά την εμπρόθεσμη πρόσκληση του προς την φορολογική αρχή, να ελέγξει τις εγκαταστάσεις του, αυτή απέφυγε να προβεί στον έλεγχο αυτό, απ'τον οποίο θα διαπιστωνόταν ότι σημαντικός αριθμός εμπορευμάτων που φέρεται να προμηθεύτηκε με πλαστά και εικονικά δήθεν τιμολόγια, βρισκόντουσαν στις εγκαταστάσεις του.

Πλην όμως η **φορολογική αρχή** με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου **άρθρο 28 Ν. 4174/2013 (κλίση σε ακρόαση)**, καλούσε τον προσφεύγοντα να εκφράσει τις απόψεις του, **εκείνος όμως δεν απάντησε** και για το λόγο αυτό, ο σχετικός **ισχυρισμός του απορρίπτεται**.

ii.) **Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 §§ 3 και 4 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] ορίζεται ότι: «**3.** Θεωρείται ως **πλαστό** και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης 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. **4. 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 φορολογικώς 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».

με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του Π.Δ. 186/1992** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], ορίζεται ότι: «το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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»

και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 2 του Ν.2523/1997** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997] ορίζεται ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της **εικονικότητας-πλαστότητας** των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα παραστατικά, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται, στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000) σε επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη 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 της λήψης των επίμαχων εικονικών-πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών-πλαστών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα πορίσματα των εκθέσεων ελέγχου από τις οποίες προκύπτει, ότι οι εκδότες των τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά με την έννοια ότι έχουν υποβάλλει έναρξη εργασιών, θεώρησαν κάποια φορολογικά στοιχεία, αλλά συναλλακτικοί ανύπαρκτοι δεδομένου ότι δεν λειτούργησαν στις έδρες τους, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις διαπιστώσεις του ελέγχου που καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000) σε επανάλληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα εικονικά –πλαστά τιμολόγια.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/1995).

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα –πλαστότητα των εν λόγω τιμολογίων, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (σε Επανάληψη Διαδικασίας) της Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς.

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**)).

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 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**).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει ότι: 1) Η αποδοχή και καταχώρηση των εικονικών-πλαστών στοιχείων στα βιβλία του προσφεύγοντα δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ των εκδοτών και του παραλήπτη, 2) Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων, ήταν η μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ και του φόρου εισοδήματος, 3) Οι πληρωμές των επίμαχων εικονικών στοιχείων έγιναν με μετρητά και όχι με δίγραμμη επιταγή ή κατάθεση στο λογαριασμό του προμηθευτή, 4) Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία Τ-ΔΑ. δεν αναγράφοντα αριθ. κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά την μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημοσίας ή ιδιωτικής χρήσης όπως προβλέπεται στο άρθρο 11§5β' του ΠΔ 186/92, ούτε ο προσφεύγων ο οποίος ήταν υπεύθυνος να ελέγξει το αν τα μεταφορικά μέσα των προμηθευτών του ήταν ιδιόκτητα των ιδίων των

εκδοτών των ΔΑ-Τιμ. ή τρίτων, γεγονότα τα οποία αποδεικνύουν ότι ο προσφεύγων κατά την λήψη των εικονικών-πλαστών φορολογικών στοιχείων από τις εκδότριες επιχειρήσεις, **δεν είχε καλή πίστη.**

iii. 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/A0014/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 μөн 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».

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, ο προσφεύγων ως **λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποδέχθηκε και καταχώρησε** αυτά στα βιβλία του, και **εξέπεσε** από τον ΦΠΑ εκρών τον ΦΠΑ εισρών που αναλογεί στα εικονικά –πλαστά αυτά στοιχεία, ποσού 46.199,01 €, ενώ αυτός **δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) σε επανάληψη διαδικασίας, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

α) Της υπ'αριθ..... Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97.

β) Της υπ'αριθ. Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

γ) Της υπ'αριθ. Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/97.

δ) Της υπ'αριθ. Πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

	Καταλογιζόμενα Ποσά	Φόρος	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Σύνολο
1.	Πράξης			509.442,00€	509.442,00€
2.	Πράξης	46.199,01 €	55.438,81€		101.637,82 €
3.	Πράξης			138.597,03 €	138.597,03 €
4.	Πράξης			46.199,01€	46.199,01€
	Σύνολο Καταλογιζόμενων	46.199,01€	55.438,81€	694.218,04€	795.855,86€

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).