



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 1/3/2023

Αριθμός απόφασης: **561**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604526

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ..... Α.Ε., ΑΦΜ ....., εδρεύουσας στη ..... επί της οδού ....., κατά της με αριθμό ...../10.10.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου (Ειδική Κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/90) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, φορολογικού έτους 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..... Α.Ε., 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 υπ' αριθμ. ....../10.10.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου (Ειδική Κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/90) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.567,20 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§12 καθόσον ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. ....../04.03.2018 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 6.530,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.567,20 €, ήτοι συνολικής αξίας 8.097,20 €, για το οποίο ο εκδότης δεν απέδωσε τον αναλογούντα ΦΠΑ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 32 παρ. 1, 36 παρ. 4, 38 παρ. 1 του ν. 2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1249/2013 τεκμαίρεται καλή πίστη του λήπτη εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη όταν εκδόθηκαν νόμιμα θεωρημένα τιμολόγια από τον προμηθευτή και εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές, εφόσον ο λήπτης καταθέσει στη φορολογική διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό τιμολόγιο. Κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου καλής πίστης του λήπτη η υπό κρίση συναλλαγή πρέπει να θεωρηθεί ως πραγματική από τη φορολογική διοίκηση.
- Αποδεικνύεται πλήρως η καλή πίστη της προσφεύγουσας κατά την αποδοχή του σχετικού εικονικού φορολογικού στοιχείου καθώς δεν υπήρχε υπόνοια περί παρατυπιών στην επιχειρηματική δραστηριότητα του εκδότη.
- Οι εργασίες μόνωσης για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα παραστατικά πραγματοποιήθηκαν από τον ....., ο οποίος είναι υπαρκτό πρόσωπο.

**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 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. ....../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 θίγονται 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 μεν 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.

**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 1112401 /7336/0009Α/ΠΟΛ. 1249/10-11-1992 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...7. Ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ θα ενεργείτε ως εξής:

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/86, με προσωρινή πράξη, θα προσδιορίζεται ο ΦΠΑ και θα προβαίνετε στον καταλογισμό του φόρου αυτού σε βάρος του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που είναι ανύπαρκτος ο εκδότης ο ΦΠΑ θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

β. Εκτός από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος υποχρεούται να αποδώσει το ποσό του ΦΠΑ που προβλέπεται από τον νόμο, υποχρεούται και ο λήπτης των στοιχείων που, με βάση πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, ζήτησε και του επιστράφηκε ή συμψηφίσε τον ΦΠΑ που δεν τον δικαιούται. Συνεπώς πρέπει και σ' αυτόν (τον λήπτη) με προσωρινή πράξη, να καταλογιστεί ο ΦΠΑ που επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

γ. Εκτός του καταλογισμού του κυρίου ΦΠΑ σε βάρος των παραβατών, θα επιβληθούν οι παρακάτω διοικητικές και ποινικές κυρώσεις:

γα) Πρόσθετος φόρος, πλέον του κύριου φόρου, που δεν δηλώθηκε ή συμψηφίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 1642/86.

γβ) Ειδικό πρόστιμο, ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή του επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86, όπως ισχύουν.

γγ) Άσκηση ποινικής δίωξης με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/86, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.1642/86...».

**Επειδή** σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π...../...../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...../2001- εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001), ...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**, όπως ρητά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο ....., ΑΦΜ ....., είναι υπαρκτό πρόσωπο με έδρα στη ..... επί της οδού ....., και αντικείμενο εργασιών ....., στον οποίον έχει διενεργηθεί έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ για τα έτη 2014- 2017 και έχουν καταλογιστεί οι αναλογούντες φόροι και έχουν επιβληθεί τα σχετικά με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων πρόστιμα.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση επιβλήθηκε στο φορολογικό έτος 2018 σε βάρος της προσφεύγουσας- λήπτριας φορολογικών στοιχείων εκδόσεως ....., ΑΦΜ ....., ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, ενώ πρόκειται για υπαρκτό εκδότη και εν λόγω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να βεβαιώσει τον αναλογούντα στο ληφθέν φορολογικό στοιχείο ΦΠΑ και στη συνέχεια να επιδιώξει την είσπραξη των βεβαιωθέντων με την λήψη αναγκαστικών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης.

Εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης δεν έχει φορολογικό, νομικό και νομολογιακό έρεισμα και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ..... Α.Ε., ΑΦΜ ..... και την ακύρωση της με αριθμό ...../10.10.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου (Ειδική Κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/90) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, φορολογικού έτους 2018.

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

**Φορολογικό έτος 2018:**

Ειδική Κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/90: 0,00 €

(Πράξης Επιβολής Προστίμου υπ' αριθ. .... /10.10.2022)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.