



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

Καλλιθέα 10 / 11 / 2014

Αριθμός Απόφασης 3 6 1 0

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

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 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 από 12/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή Σωμάτων και Λεβήτων Κεντρικής Θέρμανσης, που εδρεύει, κατά της υπ' αριθμ. /04-07-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/09 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. /04-07-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/09 - 31/12/09, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 03/07/2014 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 06/11/2014 εισήγηση του υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **12/09/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή Σωμάτων και

Λεβήτων Κεντρικής Θέρμανσης, που εδρεύει στη, **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 υπ' αριθμ./10-04-2013 εντολή προληπτικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..., διενεργήθηκε έλεγχος ΚΒΣ από τον υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από 30/06/2014 έκθεσή του (η οποία υπεγράφη από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις **03/07/2014**), συνεπεία του με αριθμό πρωτοκόλλου/28-02-13 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ (Επιχ/κή Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, Υποδιεύθυνση Α' – τμήμα Β').

Σύμφωνα με το **πόρισμα** της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, από την επιχείρηση, δώδεκα (12) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**. Οι λόγοι της πλαστότητας και της εικονικότητας που αναφέρονται στην ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου είναι οι ακόλουθοι:

- ✓ Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά καθόσον δεν θεωρήθηκαν από την αρμόδια ΔΟΥ
- ✓ Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων, είναι **φορολογικά ανύπαρκτο πρόσωπο**, καθώς δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές ΦΠΑ, συγκεντρωτικές τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, **λειτούργησε** στη δηλωθείσα ως έδρα του για **χρονικό διάστημα τριών μηνών** (από 20.06.08 έως 20.09.08) και έχει εκδώσει σωρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.
- ✓ Οι **φορτωτικές** με τις οποίες φέρονται ότι μεταφέρθηκαν τα αγαθά που περιλαμβάνονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του αυτοκινητιστή με ΑΦΜ:, είναι **πλαστές**, καθόσον δεν έχουν θεωρηθεί από την αρμόδια ΔΟΥ και υπάρχει έλεγχος σε εξέλιξη, προκειμένου να αποφανθεί για την εικονικότητα αυτών.
- ✓ Η προσφεύγουσα **δεν επέδειξε** στον έλεγχο **ζυγολόγια γεφυροπλάστιγγας** από τα οποία να προκύπτει το αναγραφόμενο βάρος επί των επίδικων Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής, δεδομένου ότι το είδος αγαθών, απαιτεί την ζύγισή τους πριν την παραλαβή τους από τον αγοραστή.
- ✓ Τα επίδικα φορολογικά στοιχεία, η αξία των οποίων είναι λίγο κάτω των 15.000 €, **εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς**, γεγονός αντίθετο τόσο στην επιχειρηματική πρακτική των επιχειρήσεων, όσο και της πρακτικής που ακολουθεί η ίδια η προσφεύγουσα με προμηθευτές της, με τους οποίους έχει πραγματικές συναλλαγές.

Ακολούθως εκδόθηκε η υπ' αριθμ./**04-07-2014** Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της από την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, δώδεκα (12) Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια, καθαρής αξίας εκάστου άνω των 1.200 €, συνολικής καθαρής αξίας αυτών ποσού 141.084,92 €, πλέον ΦΠΑ ποσού 26.801,11 €, τα οποία είναι **εικονικά** καθόσον αφορούν **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 και 9 του Π.Δ 186/92 και του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. β' του Ν.2523/97, ήτοι **πρόστιμο 282.169,84 €** [141.084,92€ x 2].

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Ότι δεν της επεδείχθη και δεν της κοινοποιήθηκε η **εντολή ελέγχου**.
- ii. Ότι δεν της κοινοποιήθηκε πρόσκληση σύμφωνα με το **άρθρο 4 του Ν. 3610/2007**.

- iii. Ότι της επιβλήθηκε **ενιαίο** πρόστιμο και **όχι δώδεκα αυτοτελή πρόστιμα**.
 - iv. Ότι της επιβλήθηκε **ενιαίο** πρόστιμο για τη **λήψη και την καταχώρηση** στα βιβλία της των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ θα έπρεπε να της επιβληθούν **ιδιαίτερα πρόστιμα** για τη **λήψη** και την **καταχώρηση** εκάστου των φορολογικών στοιχείων.
 - v. Ότι κατά την επιβολή του προστίμου από τη φορολογική αρχή, παραβιάστηκε η **αρχή της αναλογικότητας** (ύψος προστίμου).
 - vi. Ότι παραβιάστηκε το άρθρο **28 § 1 του Συντάγματος**, για το δικαίωμά της για αποτελεσματική δικαστική προστασία.
 - vii. Ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων.
 - viii. Ότι κατά τον χρόνο διενέργειας των επίμαχων συναλλαγών **τελούσε σε καλή πίστη**.
 - ix. Ότι **δεν ενημερώθηκε** για τη δυνατότητα βάσει του άρθρου **66 § 4 του Ν. 4174/14** για την υποβολή δήλωσης υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του **άρθρου 55 § 2** περίπτ. **γ'** του ίδιου νόμου, και δεν γινόταν σαφής μνεία επί της προσβαλλόμενης πράξης για την δυνατότητα αυτή και τις συνέπειές της.
 - x. Ότι επικουρικά πρέπει να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη απόφαση και να μειωθεί το πρόστιμο λόγω **εικονικότητας αναγόμενης στο πρόσωπο του εκδότη**.
- i. **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 5 του Π.Δ. 16/1989** ορίζεται ότι «την πρώτη ημέρα μετάβασης στο κατάστημα του ελεγχόμενου, ο προϊστάμενος του συνεργείου ζητά τον φορολογούμενο ή τον διευθύνοντα το λογιστήριο, στον οποίο ανακοινώνει τον σκοπό της επίσκεψής του, δείχνει την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα, επιδίδει αντίγραφο της εντολής, ...» και η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έλαβε γνώση της εντολής ελέγχου και ουδέποτε της κοινοποιήθηκε αντίγραφο αυτής, με αποτέλεσμα την παραβίαση της νομοθεσίας και της γενικής αρχής της χρηστής διοίκησης, καθόσον η εταιρεία προσκομίζοντας τα παραπάνω τιμολόγια αναγκάστηκε να αποκαλύψει στοιχεία απόρρητα χωρίς να έχει σαφή και τεκμηριωμένη εικόνα του λόγου που έπρεπε να πράξει κάτι τέτοιο, ήτοι χωρίς να έχει λάβει γνώση του περιεχομένου της παραπάνω εντολής.
- Επειδή** τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου με την από 09/05/13 πρόσκληση, η οποία της κοινοποιήθηκε την 22/05/2013. Άλλωστε, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.
- ii. **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **4 § 1 του Ν. 3610/07** [ΦΕΚ Α' 258/22-11-2007] ορίζεται ότι «Ο φορολογούμενος, εφόσον επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο, μπορεί να υποβάλει αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων που προβλέπονται επί εκπροθέσμων δηλώσεων από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). Το παραπάνω δικαίωμα ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από της επίδοσης στον φορολογούμενο επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής».
- Με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 3 περ. α' του Ν.4002/11** [ΦΕΚ Α'180/22-08-2011] ορίζεται ότι «οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 **καταργούνται από 1ης Σεπτεμβρίου 2011**»
- Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αν και η ως άνω διάταξη καταργήθηκε, θα πρέπει τύχει εφαρμογής για την παρούσα υπόθεση, καθόσον αφενός η υπόθεση αφορά το έτος 2009 κατά το οποίο ίσχυε ο νόμος και αφετέρου γιατί στο δίκαιο των φορολογικών κυρώσεων πρέπει να ισχύει εξίσου η προερχόμενη από το ποινικό δίκαιο αρχή της εφαρμογής του ευνοϊκότερου για τον φορολογούμενο νόμου. Όμως κι αν ακόμα ίσχυε χρονικά η εν λόγω διάταξη του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007, δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί, καθόσον ο έλεγχος που διενεργήθηκε με την υπ' αριθμ./10-04-13 εντολή

ελέγχου δεν ήταν ούτε προσωρινός ούτε τακτικός, αλλά προληπτικός έλεγχος και επομένως ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτός.

- iii. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί καθόσον κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 9 και 24 § 4 του Ν. 2523/1997 και του Κ.Φ.Δ., επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη ένα ενιαίο πρόστιμο για την λήψη των επίδικων 12 τιμολογίων ύψους 282.169,84 €, ενώ έπρεπε βάσει των παραπάνω διατάξεων να επιβληθεί αυτοτελές πρόστιμο για κάθε ένα από τα παραπάνω τιμολόγια, ήτοι 12 αυτοτελή πρόστιμα κι όχι ένα ενιαίο.

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10 εδάφ. β' του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α'179/11-09-97], όπως αυτό αντικαταστάθηκε και ισχύει κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο, ισάριθμα με τα δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία αυτοτελή πρόστιμα για τις αποδιδόμενες σε αυτήν παραβάσεις της λήψης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο λόγος ακυρώσεως της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον **το ένδικο πρόστιμο υπολογίστηκε νόμιμα και ορθά** από την αρμόδια φορολογική αρχή, ενώ, ορθά, επίσης, επιβλήθηκε αυτό με την προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι με μία πράξη διότι πρόκειται, εν προκειμένω, για περίπτωση αυτοτελούς παράβασης η οποία διαπράχθηκε εντός της αυτής διαχειριστικής περιόδου (1/1/2009-31/12/2009) και επαναλήφθηκε τόσες φορές όσα και τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκάστου των οποίων η καθαρή αξία, προκύπτει από την από 03/07/14 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ

- iv. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί ως νομικά πλημμελής για το λόγο ότι επιβλήθηκε εις βάρος της το επίμαχο ενιαίο πρόστιμο ύψους 282.169,84 € τόσο **για τη ζήτηση και λήψη** όσο και για την **καταχώρηση** στα βιβλία της των επίδικων 12 δήθεν εικονικών τιμολογίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 § 11 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ Α'179/11-09-97], όπως προστέθηκε και ισχύει για την κρινόμενη χρήση με τις διατάξεις του άρθρου 40 § 16 του Ν.3220/2004 [ΦΕΚ Α' 15/28-01-2004], «δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου (λήψης εικονικών), ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση με την προσβαλλόμενη απόφαση, δεν επιβλήθηκε διαφορετικό πρόστιμο για τη ζήτηση και λήψη και διαφορετικό πρόστιμο για την καταχώρηση εκάστου φορολογικού στοιχείου, αλλά κατ' εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, αφορούσε **την ζήτηση και τη λήψη** των εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι την καταχώρηση αυτών στα βιβλία της.

- v. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί στο προσήκον μέτρο, καθόσον αυτή εκδόθηκε χωρίς να ληφθούν υπόψη οι περιστάσεις, η τρέχουσα οικονομική συγκυρία, συνιστά επί της ουσίας δήμευση περιουσίας της εταιρείας και αντίκειται στην συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση **δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας**, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία

καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

- vi. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε το άρθρο **28 § 1 του Συντάγματος**, για το δικαίωμά της για αποτελεσματική δικαστική προστασία, **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της **συνταγματικότητας**, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.
- vii. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, πλην όμως από τα δεδομένα της υπόθεσης προκύπτει ότι **υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών**, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, και η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από 03/07/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. (καθώς και στην από 28-02-2014 Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής), με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, 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, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.
- viii. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά τον χρόνο διενέργειας των επίμαχων συναλλαγών **τελούσε σε καλή πίστη**. **Επειδή** όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα **προκειμένου να αποδείξει την καλή της πίστη** κατά την αποδοχή των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, επικαλείται μεταξύ των άλλων ότι:

- Η συνεργασία της με τον προμηθευτή των αγαθών διήρκησε για χρονικό διάστημα δύο μηνών (Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2009), επειδή δεν μπόρεσε να εξυπηρετηθεί από τους συνήθεις προμηθευτές της (.....).
- Στα επίδικα τιμολόγια καθώς και στις αντίστοιχες φορτωτικές δεν υπήρχε κάτι το ασυνήθιστο και δεν της δημιουργήθηκε η παραμικρή υποψία για το ποιόν του εκδότη αυτών,
- Καταχώρησε τόσο τα τιμολόγια όσο και τις φορτωτικές στα λογιστικά της βιβλία,
- Δεν είχε μεταβεί ποτέ στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις πωλητή και μεταφορέα, αλλά επικοινωνήσε τηλεφωνικώς μαζί τους στα τηλέφωνα που αναγράφονταν επί των φορολογικών στοιχείων.
- Οι πρώτες ύλες που αναγράφονταν στα επίδικα φορολογικά στοιχεία παραλαμβάνονταν από το φορτηγό του μεταφορέα, από τον τότε υπάλληλό της,
- Διέθετε ρευστότητα για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων τοις μετρητοίς,
- Οι αγορές πρώτων υλών και οι πωλήσεις των προϊόντων της του τελευταίου τριμήνου του έτους 2009, βρίσκονται σε σχετικά παρόμοια επίπεδα με τα αντίστοιχα μεγέθη του 2008.

Επειδή η προσφεύγουσα με την επίκληση των ανωτέρω **λόγων δεν αποδεικνύει την καλή της πίστη** κατά την αποδοχή των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι δεν αναφέρεται σε σημαντικά στοιχεία τα οποία απορρέουν τόσο από την από 03/07/14 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ (καθώς και του από 28/02/14 Πληροφοριακού Δελτίου του ΣΔΟΕ Αττικής), όσο και των προσκομιζόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, και συγκεκριμένα:

- ♦ Ότι η έδρα του φερόμενου ως **προμηθευτή** των αγαθών των επίμαχων στοιχείων είναι στην (.....) και η έδρα **του μεταφορέα** στην (.....) και ότι ο μεταφορέας έπρεπε να ξεκινήσει από την, να μεταβεί στην προκειμένου να φορτώσει τα αγαθά και να επιστρέψει στην έδρα της προσφεύγουσας στ.., γεγονός που δεν συναντάται στην εμπορική πρακτική των επιχειρήσεων.
- ♦ Ότι **δεν διέθετε σημαντική ρευστότητα** όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα Ισοζύγια λογιστικής, δεδομένου ότι τα χρηματικά διαθέσιμα (λογ. Γ.Λ.Σ. 38) κατά την

30/11/2009 ήταν 3.145,17 € και την 31/12/2009 ήταν 6.506,89 €, και ο αντίστοιχος βραχυπρόθεσμος τραπεζικός δανεισμός ήταν 800.405,44 € και 725.350,42 €.

- ♦ Ότι κατά το διάστημα από 01/11/09 έως 31/12/09 είχε αγορές πέραν των συναλλαγών με τα επίμαχα τιμολόγια, και από τους «συνήθεις» προμηθευτές της (τιμολόγια .../03-11-09, .../05-11-09,/11-11-09,/13-11-09,/19-11-09,,, .../24-11-09, .../04-12-09, .../08-12-09,/15-12-09,/17-12-09 και/23-12-09).
- ♦ Ότι κατά τους δύο τελευταίους μήνες της χρήσης παρουσιάζει σημαντική αύξηση των αγορών πρώτων υλών της σε σύγκριση με τους προηγούμενους μήνες.
- ♦ Ότι το σύνολο των συναλλαγών με τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν **σημαντικό μέρος των αγορών** πρώτων υλών της χρήσης ήτοι **34%** $[(141.084,92 \times 100) / 411.613,74]$ και μάλιστα αυτές φέρονται να διενεργήθηκαν τους δύο τελευταίους μήνες της χρήσης και όχι από τους «συνήθεις» προμηθευτές της.

ix. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι **δεν ενημερώθηκε** για τη δυνατότητα βάσει του άρθρου **66 § 4** του **Ν. 4174/14** για την υποβολή δήλωσης υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του **άρθρου 55 § 2** περίπτ. **γ'** του ίδιου νόμου, και δεν γινόταν σαφής μνεία επί της προσβαλλόμενης πράξης για την δυνατότητα αυτή και τις συνέπειές της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4** του **Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97] «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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή»,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5 § 10** περ. **β'** του **Ν. 2523/97** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97], «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών καθώς και η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει **πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.** εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **55 § 2** περίπτωση **γ'** του **Ν. 4174/13** [ΦΕΚ Α 170/26-07-2013], ορίζεται ότι όταν η παράβαση αναφέρεται σε «λήψη εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 32** περίπτωση **α'** του **Ν. 4174/13** [ΦΕΚ Α 170/26-07-2013], ορίζεται ότι «εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 § 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 § 10 και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 § 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο

καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοση τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε σχετικό αίτημα εντός της προβλεπόμενης από τις ανωτέρω διατάξεις προθεσμίες, έχασε το σχετικό δικαίωμα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις και ο ισχυρισμός της ότι η φορολογική αρχή όφειλε να την ενημερώσει για το ως άνω περιγραφόμενο δικαίωμα, δεν έχει νομικό έρεισμα, διότι υποχρέωση γνωστοποίησης από τη φορολογική αρχή υπάρχει μόνο ως προς την νομική διαδικασία προσβολής της πράξης. Επιπλέον, με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1223/20-09-01 με την οποία έγινε δεκτή από τη διοίκηση η υπ' αριθμ. 464/10-05-01 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ, κρίθηκε ότι σε περίπτωση που φορολογούμενος δεν ακολούθησε τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς που του δινόταν εντός ανατρεπτικής προθεσμίας, έχασε το σχετικό δικαίωμα και η υπόθεση κρίνεται με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

- χ. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης απόφασης με τη μείωση του προστίμου λόγω **εικονικότητας αναγόμενης στο πρόσωπο του εκδότη**, παραπέμπουμε ανωτέρω στην περίπτωση **vii** στην οποία αποδεικνύεται η **πλήρης ανυπαρξία των συναλλαγών**, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/07/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **12/09/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή Σωμάτων και Λεβήτων Κεντρικής Θέρμανσης, που εδρεύει, κατά της υπ' αριθ./**04-07-2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Πρόστιμο συνολικού ποσού 282.169,84 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).