



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

14-04-15

Αριθμός απόφασης:

1496

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 αριθ. 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 αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 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' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01/05/2004-31/12/2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01/05/2004-31/12/2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 14.553.793,08 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/05/2004-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,9, & 20του ΚΒΣ.

Η παράβαση αφορά:

Α) περίοδος 20/05/2004-31/12/2004

1) την **έκδοση** διακοσίων ενενήντα επτά (297) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 2.306.558,85 €.

2) τη **λήψη** διακοσίων σαράντα εννιά (249) εικονικών φορολογικών στοιχείων, από διάφορους προμηθευτές, συνολικής αξίας 1.934.028,00 €,

Β) περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

1) την **έκδοση** τριακοσίων εβδομήντα δύο (372) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 2.972.889,68 €.

2) τη **λήψη** επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, από διάφορους προμηθευτές, συνολικής αξίας 62.100,00 €.

Γ) μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης Πελατών-Προμηθευτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Από τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/97 προκύπτει, ότι για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος, ήτοι της φοροδιαφυγής, απαιτείται αντικειμενικώς έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση γνήσιων φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και περαιτέρω θέληση του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή στη νόθευση γνήσιων στοιχείων. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται πλέον, ως πρόσθετο στοιχείο, για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος σε αντίθεση προς το άρθρο 31 παρ.1 περ. η' του Ν.1591/1986, που απαιτούσε για την υποκειμενική θεμελίωσή του, πλην του βασικού δόλου, αναφορικά με τα στοιχεία της αντικειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος, και σκοπό ν' αποκρύψει φορολογητέα ύλη
- 2) Κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997, υπό την ισχύ του οποίου τελέσθηκε η αξιόποινη πράξη της φοροδιαφυγής, για την οποία κηρύχθηκε ένοχος ο κατηγορούμενος, η αποδοχή πλαστών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πλέον τέτοιο αδίκημα και τούτο γιατί κρίθηκε από το νομοθέτη, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, ως μη απαραίτητο, "καθόσον είναι δυνατόν λήπτες πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων να αγνοούν την πλαστότητα ή τη νοθεία των στοιχείων".
- 3) η προσαλλόμενη στερείται της απαιτούμενης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και

νόμιμης βάσης (λόγω ασαφειών και εν γένει αντιφάσεων), διότι, αναφέρει συλλήβδην ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά χωρίς να εξειδικεύει ποια ακριβώς από τα τιμολόγια αυτά αφορούν συναλλαγές εξ ολοκλήρου ανύπαρκτες, ποια αφορούν συναλλαγές εν μέρει ανύπαρκτες και ποια, τέλος, από τα παρατιθέμενα στο διατακτικό της τιμολόγια είναι υπερτιμολογημένα.

- 4) Με τη διάταξη του άρθρου 40 του Ν.3220/2004, ορίζεται ότι "επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία, ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται, αποκλειστικά, κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου ως εκδότη."
- 5) στην παρ. 6 αρ. 20 Ν.2523/1997 αναφέρεται: «Οι ανωτέρω αυτοουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.»
- 6) Από τον συνδυασμό όλων των παραπάνω δεν συνάγεται και μάλιστα πέραν πάσης αμφιβολίας πως γνώριζα ή από την ιδιότητά μου και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζα για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι του αδικήματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων» και αναδεικνύεται η θλιβερή πραγματικότητα, πως δηλαδή και ο ίδιος υπήρξα θύμα της καλοστημένης (και όχι ευρέως διαδεδομένης κατά τον χρόνο τέλεσής της) απάτης του κ.

Επειδή, κατά το άρθρο 31 παρ. 1 περ. ή και 2 του ν. 1591/1986, αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τιμωρείται δε, όπως η παράγραφος 2 ίσχυε από 16-6-1990 πριν από την αντικατάστασή της με το άρθρο 8 παρ. 4 του ν. 2386/96, με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους και με χρηματική ποινή τουλάχιστον έτους (1) εκατομμυρίου δραχμών. Με τη νεότερη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του ν. 2523/1997, που αφορά αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 ν. 2523/97, για τα αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, **δεν απαιτεί ως η προηγούμενη διάταξη** ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ίδιου αδικήματος **την γνώση από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και τον σκοπό τούτου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.**

Επειδή, τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία τόσο τα ληφθέντα όσο και τα εκδοθέντα είναι εικονικά και όχι πλαστά, ο δεύτερος λόγος της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί, ως αναιτιολόγητος, αβάσιμος και μη σύννομος.

Επειδή, η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012 & 4110/2013 της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ.), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, στηρίχθηκε στα παρακάτω

Δελτία Πληροφοριών, από τα οποία προέκυψε ότι ο προσφεύγων ήταν εκδότης και λήπτης φορολογικών στοιχείων, ήτοι:

Ως λήπτης εικονικών στοιχείων

1. Με τη με αριθμό πρωτ. Έκθεση ελέγχου –Επεξεργασίας από το προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε δέκα (10) Εικονικά φορολογικά στοιχεία την χρήση 2004 από την επιχείρηση με ΑΦΜ: συνολικής αξίας 103.438,00 πλέον Φ.Π.Α
2. Με τη με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου από το προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε την χρήση 2005 επτά (7) Εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ: συνολικής αξίας 62.100,00 πλέον Φ.Π.Α
3. Με τη με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε την χρήση 2004 ογδόντα ένα (81) Εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ: συνολικής αξίας 293.438,00 πλέον Φ.Π.Α
4. Με τη με αριθμό πρωτ. ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ από τη Δ.Ο.Υ φέρετε ότι ο προσφεύγων έλαβε την χρήση 2004 εβδομήντα πέντε (75) Εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ: συνολικής αξίας 753.040,00 πλέον Φ.Π.Α
5. Με τη με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου από το προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε την χρήση 2004 εννέα (8) Εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ: συνολικής αξίας 76.950,00 πλέον Φ.Π.Α
6. Με τη με αριθμό πρωτ. Έκθεση ελέγχου –Επεξεργασίας από το προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε την χρήση 2004 σαράντα (40) Εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ: συνολικής αξίας 358.000,00 πλέον Φ.Π.Α

Ως εκδότης εικονικών στοιχείων

1. Με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ η και με το ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ της Δ.Ο.Υ γνωστοποιήθηκε ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ: υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ ειδικό σημείωμα της παρ. 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/10 για την δήλωση μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τον προσφεύγοντα ήτοι: τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 27.000,00 πλέον Φ.Π.Α την χρήση 2004 και έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 112.740,00 πλέον Φ.Π.Α την χρήση 2005
2. Με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ από τη Δ.Ο.Υ ζητήθηκε να διενεργηθεί έλεγχος σε είκοσι ένα (21) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την επιχείρηση Με ΑΦΜ: ήτοι: τη χρήση 2005 είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 132.820,00 πλέον Φ.Π.Α και τη χρήση 2006 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 8.000,00 πλέον Φ.Π.Α
3. Με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ από το ζητήθηκε η συνδρομή για τον έλεγχο των συναλλαγών μεταξύ και με ΑΦΜ: την χρήση 2005 και συγκεκριμένα αναφέρεται η έκδοση επιταγής από την αξίας 6.950,00€ προς τον
Η Δ.Ο.Υ με το υπ. αριθμ. έγγραφό της προς το απάντησε ότι οι συναλλαγές πιθανολογείται ότι είναι εικονικές.
4. Με τα με αριθμό πρωτ. & ΔΕΛΤΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ από τη Δ.Ο.Υ ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου σε τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις του με ΑΦΜ: και του με ΑΦΜ: την χρήση 2004 & 2005
Η Δ.Ο.Υ με το υπ. αριθμ. έγγραφό της στην Δ.Ο.Υ απάντησε ότι οι συναλλαγές πιθανολογείται ότι είναι εικονικές.

Επειδή, ο προσφεύγων, στην επιδοθείσα την και με αριθμ. πρωτ. πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, απάντησε με το αριθμ. πρωτ. έγγραφο, ότι “ δεν διαθέτω και ποτέ δεν διέθετα βιβλία και στοιχεία της εν λόγω επιχείρησης”, με αποτέλεσμα να μη είναι δυνατή η πραγματοποίηση περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων για την ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 § 2 του Ν. 2523/1997 ισχύει 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». Εξάλλου, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ.) σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχου άλλων υπηρεσιών που αφορά τον προσφεύγοντα, καθώς και στη διενέργεια ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου.

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, σύμφωνα με το άρθρο 19 § 4 του ν. 2523/1997, "Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.."

Επειδή, ο προσφεύγων 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 προκείμενη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται 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, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων εξέδωσε, ζήτησε, και έλαβε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί καθόσον, επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη ένα ενιαίο πρόστιμο για την έκδοση των επίδικων εξακοσίων εξήντα εννιά (669) εικονικών στοιχείων ύψους 5.279.448,54 € και ένα ενιαίο πρόστιμο για την λήψη των επίδικων διακοσίων πενήντα έξι (256) εικονικών στοιχείων ύψους 1.996.128,00 €, ενώ έπρεπε να επιβληθεί αυτοτελές πρόστιμο για κάθε ένα από τα παραπάνω στοιχεία, ήτοι εξακόσια εξήντα εννιά

(669) για την α' περίπτωση και διακόσια πενήντα έξι (256) για τη β' περίπτωση αυτοτελή πρόστιμα κι όχι ένα ενιαίο για την α' και β' περίπτωση αντίστοιχα.

Σημειώνεται, ότι, με τη προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκαν ισάριθμα αυτοτελή πρόστιμα, που η συνολική τους αξία ήταν για μεν τη περίπτωση της έκδοσης 5.279.448,54 € και για δε τη περίπτωση της λήψης 1.996.128,00 €.

Τόσο στην Έκθεση Ελέγχου Κ.Φ.ΑΣ., όσο και στη προσβαλλόμενη πράξη ρητά αναφέρεται ότι καταλογίζονται εξακόσιες εξήντα εννιά (669) για την α' περίπτωση και διακόσιες πενήντα έξι (256) για τη β' περίπτωση αυτοτελείς παραβάσεις, πλην όμως δεν αναγράφεται αναλυτικά η αξία ενός εκάστου τιμολογίου, γιατί δεν κατέσται δυνατή λόγω μη προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων από τον προσφεύγοντα και το ύψος αυτών επιβεβαιώνεται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων (άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992).

Ως εκ τούτου, συνάγεται, ότι, **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 (20/05/2004-31/12/2005) και επαναλήφθηκε τόσες φορές όσα και τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκάστου των οποίων η καθαρή αξία, προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως αυτό τροποποιήθηκε από το άρθρο 10 του ν. 2753/1999 (Α' 249), ορίζονται τα εξής:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο ...2... 10. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο.....» και στο άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου, και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες καθώς και....., σε βάρος του νομικού προσώπου».

Επειδή, βάσει της 584/2011 απόφασης του ΣτΕ, *“Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη”*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 § 3 του ν. 3220/2004, ορίζεται ότι: *“Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη”*.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. 525/2012 γνωμάτευση του Ν.Σ.Κ., κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν.3220/2004, στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και

κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Επειδή, συγκεκριμένα, από τις προαναφερόμενες σαφείς διατάξεις προκύπτει, εξ αντιδιαστολής, ο κανόνας, ότι σε κάθε περίπτωση που τα εν λόγω πρόσωπα (εικονικά φερόμενα ως εκδότες των εικονικών στοιχείων) **δεν αποδεικνύουν** είτε ενώπιον της φορολογικής αρχής είτε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής) ότι είναι παντελώς αμέτοχα στη συγκεκριμένη εικονική συναλλαγή, **αυτά υπόκεινται στις κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις, ανεξάρτητα από τη συντρέχουσα παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου.** Είναι προφανές, ότι ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη (εικονικού προσώπου) και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου μόνο στις περιπτώσεις που, συνεπεία της τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής, υπεξαγωγής εγγράφων, απάτης, πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από το (εικονικά φερόμενο) φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέλησή του κατ' άλλο τρόπο (ΣτΕ 4347/2001 7μελ., 400/2002, 9, 3158/2007, 361/2009, 963/2012 κ.ά), και όχι στις περιπτώσεις που, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης εργασιών και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, τα παρέδωσε στη συνέχεια οικειοθελώς για ελεύθερη χρήση σε τρίτο πρόσωπο ή εν γνώσει του χρησιμοποιήθηκαν αυτά από τρίτο πρόσωπο. Διότι, στις περιπτώσεις αυτές, έχει συμμετοχή στις εικονικές συναλλαγές και διατηρεί στο ακέραιο, έναντι της φορολογικής αρχής, την ευθύνη για τις παραβάσεις σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων, υποκείμενος στις κυρώσεις που προβλέπονται για τις σχετικές παραβάσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητές της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Και αυτό ανεξάρτητα από την ευθύνη του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε, ότι, ήταν παντελώς αμέτοχος στις προαναφερόμενες συγκεκριμένες συναλλαγές, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός, ότι τις εικονικές συναλλαγές τις πραγματοποίησε έτερο υποκρυπτόμενο πρόσωπο, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αναιτιολόγητος, αβάσιμος και μη σύννομος καθόσον:

1) ο ίδιος προέβει στην έναρξη της επιχείρησής του.

2) ο ίδιος σε απάντηση της με αριθμ. πρωτ. πρόσκλησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση βιβλίων & στοιχείων, δήλωσε: "α) ο κ. μου υποσχέθηκε ότι θα μου δίνει μηνιαίως 1000-1500 €, κάτι το οποίο ήταν πολύ δελεαστικό για μένα... , β) αποδέχθηκα την πρόταση, με κάλεσε στην Αθήνα, για τρεις ημέρες προκειμένου να ολοκληρώσουμε τις διαδικασίες έναρξης της επιχείρησης, γ) για περίπου τρεις μήνες, πήγαινα στην Αθήνα περίπου κάθε εβδομάδα, δ) μου ζητήθηκε να υπογράψω εξουσιοδοτήσεις στον Κ., ο οποίος και είχε την πλήρη ευθύνη διεκπεραίωσης όλων των εργασιών, ε) ακόμη, στο όνομα της επιχείρησης είχαν εκδοθεί μπλόκ επιταγών από διάφορες τράπεζες, στ) αναφορικά με το θέμα αυτό, ο κ. με καλούσε στην Αθήνα, πηγαίναμε στις τράπεζες όπου αφού υπέβαλλε δικαιολογητικά, μόλις παίρναμε το μπλόκ, μου ζητούσε να υπογράψω όλα τα φύλλα λευκά, χωρίς ποσό, ζ) προς το τέλος του έτους 2004, ο κ. αγόρασε ένα ΙΧΕ στο όνομα της επιχείρησης, το οποίο χρησιμοποίησα για περίπου δύο χρόνια και στη συνέχεια το επέστρεψα στον ίδιο".

3) όπως προκύπτει από τη παρούσα προσφυγή, "....ο κ. με έπεισε να του χορηγήσω πληρεξούσιο έγγραφο προκειμένου αυτός να λειτουργεί καθολοκληρία το κατάστημα."

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου, 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 με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση της υπ'αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 1/5/2004-31/12/2005.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 14.553.793,08 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.**

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).