



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

Καλλιθέα

22-05-2015

Αριθμός απόφασης:

2142

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 της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΑΡΘ. 62 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01/01-31/12/2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΑΡΘ. 62 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01/01-31/12/2008 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 της, 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 ΑΡΘ. 62 Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.728.760,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1&14, 18§§2,9 & 30§4γ' του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,2,3 & 4 του ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά, τη λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της, ένδεκα (11) φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια-δελτία αποστολής) καθαρής αξίας 535.850,00 €, από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και έξι (6) φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια-δελτία αποστολής) καθαρής αξίας 328.530,00 €, από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 864.380,00 €, τα οποία είναι πλαστά και εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 62 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) *Νομική πλημμέλεια της προσαλλόμενης πράξης, καθόσον δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε βάρος μας.*
- 2) *Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης του συμπεράσματος της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του, ως προς την κρίση των στοιχείων ως εικονικών.*
- 3) *Οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα και η προμήθεια των συγκεκριμένων πρώτων υλών περιλαμβάνεται στο αντικείμενο εργασιών τους.*
- 4) *Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι υφίσταται εικονικότητα των στοιχείων, η καλή μας πίστη αναφορικά με τη λήψη τους αποκλείει την επιβολή προστίμου του ΚΒΣ και αίρει το αξιόποινο.*
- 5) *Ακυρότητα της διαδικασίας του ελέγχου λόγω έλλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 4 του ΚΒΣ.*

Επειδή, η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του, με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας, διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τα αριθμ. πρωτ. & ΔΠ, μετά την αυτοπεραίωση της διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-31/12/2008 (ν. 3888/2010), της οποίας αφορά η προσαλλόμενη πράξη, η έκθεση αυτή αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο».

Επειδή, βάσει της παραπάνω έκθεσης του, η προσφεύγουσα στη χρήση 2008, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της:

Α) ένδεκα (11) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια-δελτία αποστολής) συνολικής καθαρής αξίας 535.850,00 € πλέον φπα 101.811,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», εμπορία πάσης φύσεως οικοδομικών υλικών & σιδήρου, με έδρα επί της οδού, με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., και

Β) και έξι (6) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια-δελτία αποστολής) συνολικής καθαρής αξίας 328.530,00 € πλέον φπα 62.420,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», εμπορική βιομηχανική κατασκευαστική

εταιρεία, με έδρα, με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., τα οποία είναι πλαστά και εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλαστότητας και εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια-ΔΑ, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στις από & εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ του και της Δ.Ο.Υ. αντίστοιχα, 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 και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2523/97 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.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 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.....

Επειδή τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν είναι μόνο πλαστά αλλά και εικονικά, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

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 τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β του Ν. 2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, **μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) στη περίπτωση της οποίας δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας της συναλλαγής**, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής), μη επηρεαζομένων κατά νόμο από την υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά της προσφεύγουσας (ΣτΕ 4037/2008, 1501/2008, 2862/2006, 1724/2005).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, 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.

Επειδή, στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείψει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

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).

Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία της επίδικης πράξης (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά α) βασίστηκε στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας (.....) που αφορά τόσο την ίδια την προσφεύγουσα, όσο και τις εκδότριες επιχειρήσεις, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια β) προέβη η ίδια σε έλεγχο για την προσφεύγουσα, πλην όμως παρά τις επιδοθείσες προσκλήσεις τόσο στον κ. την, όσο και στον κ. την (διαχειριστές της προσφεύγουσας) για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, αυτά δεν προσκομίσθηκαν, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να γίνει με τα στοιχεία που είχε στην κατοχή του (σελίδες έκθεσης ελέγχου Δ.Ο.Υ.), και χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Συγκεκριμένα, από την έκθεση του (σελίδες ΠΟΡΙΣΜΑ), τόσο για την εκδότρια «.....», όσο και για την εκδότρια «.....», προκύπτει σαφέστατα και πέραν οιασδήποτε αμφισβήτησης, η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας και πλαστότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, η εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, και από τις δύο ως άνω προμηθεύτριες εταιρείες, έπρεπε να γίνει αποκλειστικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμες επιταγές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 18 παράγραφος 2 του Π.Δ. 186/1992, στο οποίο ορίζεται ότι: *“Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000, 00 € και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή”*, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 § 1 του ίδιου Π.Δ. 186/92 που ορίζει τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιτηδευματιών.

Η προσφεύγουσα, τόσο στον έλεγχο που πραγματοποίησε το, όσο και στον έλεγχο που πραγματοποίησε η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.), δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ούτε την περίπτωση, της λήψης εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, την οποία επικαλείται. Και τούτο, γιατί σε περίπτωση διενέργειας των συναλλαγών από άλλο πρόσωπο, δεν κατονομάστηκε το πρόσωπο με το οποίο έγιναν οι συναλλαγές, ούτε υποδείχθηκε ο τόπος φόρτωσης και ο τρόπος μεταφοράς των πρώτων υλών, δεδομένου ότι τα περιγραφέντα μεταφορικά μέσα με τα οποία έγιναν οι μεταφορές των πρώτων υλών από την Αθήνα στα Ιωάννινα είτε ανήκαν σε άλλες τρίτες επιχειρήσεις είτε ήταν ΕΙΧ, και επιπλέον δεν επιδείχθηκαν φορτωτικές.

Το ύψος της αξίας, ο όγκος κάθε συναλλαγής και τα είδη των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή και σχέσεις εμπιστοσύνης μεταξύ αντισυμβαλλομένων, στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατο να μη δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Η αποδοχή και καταχώρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας κρίνεται ότι δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και της λήπτριας-προσφεύγουσας

Επίσης, η επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας, της απόδειξης ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές με τις εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου του Ν.3299/04 για την επιχείρηση, όπου μεταξύ άλλων αναφέρεται, ότι: *“...τα τιμολόγια και οι δαπάνες της επένδυσης εξοφλήθηκαν ή επιδείχθηκαν τα ανάλογα παραστατικά εξόφλησης και απευθύνονται προς την επιχείρηση”*, δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι, η αρμοδιότητα του ως άνω οργάνου είναι διαφορετική με τον φορολογικό έλεγχο και επιπλέον η ως άνω έκθεση ελέγχου αφορά την επένδυση της επιχείρησης-και όχι τη προσφεύγουσα- και οι εξοφλήσεις των τιμολογίων και των δαπανών της επένδυσης αφορούν τις εξοφλήσεις των ληφθέντων τιμολογίων της από τις συμβαλλόμενες με αυτήν εταιρείες για την πραγματοποίηση της επένδυσης και σε καμία περίπτωση δεν αφορά τη σχέση μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιριών «.....», και «.....».

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 αντισυμβαλλομένου 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). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της περί καλής πίστης.

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 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).

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστewς της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή η προσφεύγουσα όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τους εκδότες με κάθε νόμιμο μέσο, όπως για παράδειγμα την επίσκεψη στην έδρα (των εκδοτών) και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για ακυρότητα της διαδικασίας του ελέγχου λόγω έλλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων, δεν ευσταθεί, γιατί τα στοιχεία και βιβλία κατασχέθηκαν από το, βάσει των αριθμ. & εκθέσεων κατάσχεσης. Εξάλλου οι κατασχέσεις μαζί με τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου και φυλάσσονται μέχρι τη τελεσιδικία της υπόθεσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από & εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ του και της Δ.Ο.Υ. αντίστοιχα, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη 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 άρθρου 62 Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01-31/12/2008.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.728.760,00 €.

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).