



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 17-
11-2015
Αριθμός απόφασης: 210

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/6/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «...» ενδικοφανή προσφυγή του «...» με ΑΦΜ «...», κατοίκου Σερρών, «...» κατά της με αριθμ. «...»/2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. «...»/2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...», της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 27-4-2015 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 9-11-2015 εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 30-6-2015 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:

Με την υπ' αριθ. «...»/2015 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 98.500,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 λόγω διαπίστωσης παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§§ 1 & 11, 11§1, 12§§ 1 & 5 και 13§1 και συγκεκριμένα λόγω λήψης ενός (1) εικονικού τιμολογίου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 49.250,00 ευρώ

Η παράβαση αφορά έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση «...» με ΑΦΜ «...» από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ Ηπείρου- Δ. Μακεδονίας και Βόρειων Ιονίων Νήσων και διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση υπέπεσε σε παραβάσεις για τις χρήσεις 2009-2010, οπότε συντάχθηκε η από 27-4-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΕΡ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ Κ. Μακεδονίας και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ «...»

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...» προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράβαση κατ' ουσίας διάταξης νόμου λόγω έλλειψης πλήρους και εμπειρισταμένης αιτιολογίας και παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου λόγω περαίωσης
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης
3. Έλλειψη σημειώματος ελέγχοντος οργάνου
4. Λόγους ουσίας αναφορικά με την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων

Αντικείμενο του ελέγχου ήταν η διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 και ειδικότερα στα πλαίσια της έρευνας που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε ΠΕΡ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ Ηπείρου- Δ. Μακεδονίας και Βόρειων Ιονίων Νήσων/ Υποδ/νση Κοζάνης σχετικά με επιχειρήσεις εκδότες και λήπτες εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος που διενεργήθηκε σε επιχείρηση στην περιοχή του Ν. Αττικής στα πλαίσια εισαγγελικής παραγγελίας. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η αρχικά ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτριες πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και

αυτή του προσφεύγοντα.

Στη συνέχεια από την επεξεργασία των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων, των έργων και των συμβάσεων που είχε ο προσφεύγων αλλά και από τη συνεκτίμηση όλων των στοιχείων και τη συνολική εικόνα για την σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του κατά τη χρήση 2010 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 49.250,00 ευρώ έκδοσης της επιχείρησης «...», οπότε και επιβλήθηκε σε βάρος της η με αρ. «...»/2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας και για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί, επισημαίνεται ότι βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Ωστόσο, η αιτιολογία των φορολογικών πράξεων δεν βρίσκεται ποτέ πλήρως ανεπτυγμένη πάνω στο σώμα της πράξης, αλλά σε συνοπτική μορφή. Η πλήρης ανάλυσή της πραγματοποιείται στο κείμενο της συνοδεύουσας αυτής έκθεσης ελέγχου (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504). Εξάλλου η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της, μόνο όταν προβλέπεται ρητά από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999. Στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Στην προκειμένη περίπτωση, η οικεία έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ η οποία συνοδεύει και αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου, αναγράφει όλες τις διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται η υπαγωγή τους στους κανόνες δικαίου

Εξάλλου, μέσω της αιτιολογίας ελέγχεται και η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου, αφού η λήψη υπόψη των ουσιαστών ισχυρισμών του και ο σχολιασμός τους από τη διοίκηση θα αποτυπωθεί στην αιτιολογία της διοικητικής πράξης.

Πράγματι και αντίθετα με όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι δεν του επιδόθηκε το σημείωμα που εκδίδεται μετά το πέρας του ελέγχου και γι' αυτό είναι άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη, σημειώνεται ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1087/2005 η επίδοση του Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου δεν αποτελεί τυπικό στοιχείο της διαδικασίας, αλλά έχει αποκλειστικά και μόνο ενημερωτικό χαρακτήρα.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, όμως, επιδόθηκε στις 13-03-2015 το υπ' αριθμ. «...»/25-02-2015 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου μαζί με τη ταυτόριθμη «...»/25-02-2015 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 Ν.2690/1999 στη σύνοικο σύζυγο του προσφεύγοντα. Συνεπώς, και αυτός ο ισχυρισμός του είναι ουσία αβάσιμος.

Στη συνέχεια άλλωστε οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα στη με αρ. πρωτ. «...»/17-3-2015 αίτηση του και στην με αρ. πρωτ. «...»/30-3-2015 έκθεση απόψεών του λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο και απαντήθηκαν.

Επειδή βάσει της διάταξης του άρθρου 17 παρ. 3 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η αιτιολογία σχετίζεται, αναπόφευκτα, με το βάρος απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της πράξης. Επίσης σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ και των Διοικητικών Δικαστηρίων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 παρ. 4 Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όταν αποδίδεται εικονικότητα σε φορολογικό στοιχείο, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, η φορολογική αρχή βαρύνεται καταρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο δε αρκεί καταρχήν να αποδείξει, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο (ΣΤΕ 721/2014, 1314/2013, 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που καταγράφονται στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, καθώς και τις διαπιστώσεις, που παρατίθενται, συνάγεται ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, μη δυνάμενο, ως εκ τούτου, να έχει συναλλαγεί με τον προσφεύγοντα. Η υποχρέωση, συνεπώς, της φορολογικής αρχής κατελάμβανε μόνο την απόδειξη της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, στον λήπτη δε εναπόκειται το βάρος ανταπόδειξης, ότι οι επίδικες συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επομένως αβάσιμος είναι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η φορολογική αρχή όφειλε δήθεν να μην αρκεστεί στην απόδειξη απλά της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, αλλά όφειλε να στοιχειοθετήσει πλήρως την εικονικότητα των ένδικων συναλλαγών. Ο σχετικός ισχυρισμός διαστρέφει καταφανώς τα περί βάρους απόδειξης ειδικά για το πεδίο της εικονικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 θεσπίστηκε διαδικασία περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων κατά τις διατάξεις αυτού με την υποβολή σχετικών αιτήσεων από τους επιτηδευματίες και την αποδοχή στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των εκδοθέντων ή εκδιδόμενων εν λόγω σημειωμάτων, καθώς και την υποβολή αιτήσεων επίλυσης των διαφορών εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων κατά τις διατάξεις του άρθρου 11 του ως άνω νόμου και την επίλυση των διαφορών κατά τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 παρ. 2 Ν. 2238/94, φύλλο ελέγχου και αν ακόμα έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Περαιτέρω, στο άρθρο 39 του Ν. 1642/1986 ορίζεται ότι : «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο οικονομικός έφορος εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο ... 3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμα έγινε οριστική δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του οικονομικού εφόρου, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. με οποιονδήποτε τρόπο, άρα και κατ' εφαρμογή του ν. 3888/2010, δεν αποκλείεται να διενεργηθεί επανέλεγχος και να επιβληθεί πρόστιμο για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν μεταγενεστέρως στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του

κατά την περαίωση, προκύπτει φόρος μεγαλύτερος από το φόρο που είχε προσδιοριστεί αρχικά ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, που αναφέρονται σε οριστικά φύλλου ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣΤΕ 2703/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (συμβιβασμού), ακόμη δε και επί περιπτώσεων του άρθρου 14 ν. 2198/1994 (περί περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων ΣΤΕ 1426/2000), κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης. Κι αυτό γιατί, έχει κριθεί ότι, στις ως άνω περιπτώσεις, η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετακλήτου δικαστικής απόφασης (ΣΤΕ 1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει θέση φύλλου ελέγχου (ΣΤΕ 1426/2000, 14/94, 876/91, 2250/87 κ.α.) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (ΣΤΕ 1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 10 του ν. 2753/1999.

Κατά συνέπεια, συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε ο φορολογούμενος, με συνέπεια να προκύπτει φόρος μεγαλύτερος από το φόρο που είχε προσδιοριστεί αρχικά ή προκύπτει ότι η δήλωση του φορολογουμένου ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή (πρβλ. ΣΤΕ 3951/2011, ΣΤΕ 496/2009, ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 465/2008, ΣΤΕ 572/2007, ΣΤΕ 304/2003, 877/2002, ΣΤΕ 1425-26/2000 κ.α.). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί -επί εικονικών τιμολογίων- η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής ή ελεγκτικής αρχής ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω κι αν αυτά ήταν στη διάθεση του Προϊσταμένου αυτού, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, η οποία έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία δηλαδή αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Γνωμ. ΝΣΚ 102/2001, Διοικ.Εφ.Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, όπως έχει δεκτό από τη θεωρία και έχει κριθεί πάγια νομολογιακά και μάλιστα για όλες τις διατάξεις που αναφέρονται σε ρυθμίσεις για περαιώσεις φορολογικών υποθέσεων (και για τις φορολογικές υποθέσεις που περαιώνονται βάσει του ν. 3888/2010) και λαμβανομένης υπόψη της συνταγματικής αρχής της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 § 1 και § 4 του Συντ.), σύμφωνα με την οποία έχει το δικαίωμα η φορολογική αρχή σ' αυτή τη συγκεκριμένη περίπτωση, παρόλο που δεν διατύπωσε ρητά την «επιφύλαξη επανόδου», να προβεί στην επανεξέταση της υπόθεσης και συνεπώς να εκδώσει και να κοινοποιήσει στον φορολογούμενο συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, ακόμη και για τις χρήσεις που είχαν περαιωθεί, διότι υπάρχουν στοιχεία συμπληρωματικά που αποδεικνύουν την εικονικότητα των εκδοθέντων ή ληφθέντων στοιχείων.

Επέρχεται δηλαδή αποδυνάμωση του φορολογικού δεδικασμένου, αφού ειδικά η φορολογική Διοίκηση έχει τη δυνατότητα να επανέρχεται ακόμη και σε θέματα που έχουν οριστικά και τελεσίδικα κριθεί με δικαστική απόφαση, για λόγους δημοσίου συμφέροντος, για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, υλοποιώντας και εφαρμόζοντας πάνω απ' όλα τη συνταγματική αρχή της τυπικής νομιμότητας του

φόρου και τις ομοίως συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της ισότητας και της καθολικότητας του φόρου.

Κατά συνέπεια η φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει συμπληρωματική καταλογιστική του φόρου πράξη όταν περιέρχονται σε γνώση της συμπληρωματικά αποδεδειγμένα νέα στοιχεία τα οποία ανακαθορίζουν τη φορολογητέα ύλη, ακόμα και αν η αρχική καταλογιστική πράξη είχε καταστεί οριστική με τελεσίδικη δικαστική απόφαση (ΔΦορΝ 2011, Τεύχος 1468, σελ. 904επ)

Επειδή από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι, κατά την έννοια των οικείων διατάξεων, τα πορίσματα και τις διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο της κρινόμενης υπόθεσης που είχε περαιωθεί με συμβιβασμό και αφορούν τρίτη επιχείρηση (εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων), από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και η κοινοποίηση εκ μέρους της Διοίκησης των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι, μετά την όποια περαίωση της διαχ. περιόδου 2009, η Δ.Ο.Υ. δε δύναται να επανέλθει και να εκδώσει την προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, είναι νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.5 Ν.3888/2010 αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του εκκαθαριστικού σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Συνεπώς, ο προσφεύγων όφειλε να τα διαφυλάξει, καθώς αφορούσαν στις χρήσεις 2009 και 2010.

Επειδή στο πλαίσιο της αρχής της φανεράς δράσης της Δημόσιας Διοίκησης, η οποία αποτελεί απόρροια της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της λαϊκής κυριαρχίας, αλλά και της βασικής αρχής του σεβασμού της αξίας του ανθρώπου και του δικαιώματος για ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας και κατ' επέκταση για την αποτελεσματική άσκηση των δικαιωμάτων αναφοράς, προηγούμενης ακρόασης από τη διοίκηση και δικαστικής προστασίας, οι διοικητικές αρχές έχουν την υποχρέωση να χορηγούν πληροφορίες ή αντίγραφα από διοικητικά έγγραφα σε όποιον έχει απλώς εύλογο ενδιαφέρον, αλλά και από ιδιωτικά έγγραφα σε όποιον έχει ειδικό έννομο συμφέρον, εκτός εάν αυτό απαγορεύεται από ειδικές διατάξεις (άρθρο 10 παρ. 3 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν.2690/1999 περί Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας). Σύμφωνα με αυτό το άρθρο κατά δέσμια αρμοδιότητα δε χορηγούνται έγγραφα που αναφέρονται στην ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτων ή παραβλάπτεται απόρρητο προβλεπόμενο από ειδικές διατάξεις. Στην έννοια των ειδικών διατάξεων συμπεριλαμβάνονται και αυτές που αναφέρονται στο φορολογικό απόρρητο, οι οποίες βρίσκονται διάσπαρτες στα διάφορα φορολογικά νομοθετήματα. Αντίθετα οι αρμόδιες διοικητικές αρχές έχουν διακριτική ευχέρεια να αρνηθούν τη χορήγηση εγγράφων εκείνων που κρίνουν ότι δυσχεραίνουν ουσιωδώς την έρευνα των δικαστικών, στρατιωτικών ή διοικητικών αρχών σχετικά με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. Η άρνηση της διοίκησης να επιτρέψει την πρόσβαση των διοικούμενων στα έγγραφα πρέπει να είναι αιτιολογημένη και να γνωστοποιείται εγγράφως στον αιτούντα.

Όπως προβλέπεται στο άρθρο 85 του Ν. 2238/94 οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου οι αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία και άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλο εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά. Το φορολογικό απόρρητο κάμπτεται μόνο στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θεσπίζει ρητά και κατά τρόπο περιοριστικό

Επειδή έχει γίνει νομολογιακά δεκτό ότι η υποχρέωση αιτιολογίας περιορίζεται, με αποτέλεσμα να μην συντρέχει λόγος ακύρωσης της διοικητικής πράξης, όταν τα στοιχεία, στα οποία αυτή στηρίζεται έχουν χαρακτηριστεί νομίμως ως απόρρητα (ΣτΕ 3717/2012, 4600/2005).

Επειδή ειδικότερα για την περίπτωση της λήψης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται «πλαστά» και «εικονικά», ο λήπτης μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων μόνο κατά το μέρος αυτής που αφορά τον ίδιο σύμφωνα με το σκεπτικό της με αρ. 460/1999 Γνμ ΝΣΚ (σχετ. και η 1232/1999 ΠΟΛ)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση το ΣΔΟΕ -Υποδιεύθυνση Κοζάνης με την με αρ. πρωτ. «...»/766/18-3-2015 απάντηση του στην ταυτάριθμη απάντηση του προσφεύγοντα τού γνωστοποίησε ότι μπορεί να παραλάβει αντίγραφα εγγράφων που αφορούν την επιχείρησή του και καταθέσεις, που προσκομίσθηκαν από τον ίδιο και βρίσκονται εντός του διοικητικού φακέλου σύμφωνα με το άρθρο 5 Ν.2690/1999 (ας σημειωθεί επίσης ότι κατά την υποβολή του αιτήματος, δεν είχε εκδοθεί οποιαδήποτε πράξη καταλογισμού παραβάσεων), κατά τα λοιπά δε, αρνήθηκε αιτιολογημένα τη χορήγηση εγγράφων που εμπίπτουν στο φορολογικό απόρρητο σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι νόμω αβάσιμος

Επειδή και κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ αναφορικά με τη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας, και την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ αβάσιμα προβάλλεται ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι αποδιδόμενες παραβάσεις της εικονικότητας τυγχάνουν πλημμελώς στοιχειοθετημένες, καθώς πέρα όσων παρατέθηκαν παραπάνω, ο προσφεύγων-λήπτης των επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων που φέρει πλέον το βάρος της απόδειξης ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη των επίδικων φορολογικών στοιχείων, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να αποδείξει την πραγματοποίησή τους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30/6/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «...» ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με ΑΦΜ «...», κατοίκου Σερρών, «...» κατά της με αριθμ. «...»/2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «...»

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 2010 (1/1/2010 – 31/12/2010)

Περιγραφή Παράβασης	Πλήθος	Συνολική καθαρή αξία
Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγια Πώλησης, Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της συνολικής καθαρής αξίας 49.250,00 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11§1, 12§1, 18§2 και 9 & 30§4 του Π.Δ. 186/92, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει με το 3052/2002 που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου	1	49.250,00

5§1,2,4 και 9 του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν 4174/2013		
--	--	--

Συνολικό ποσό προστίμου:98.500 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).