



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 9586156  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα

25/02/2014

Αριθμός απόφασης:

344

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2<sup>α</sup> της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., με έδρα ....., ....., κατά της με αρ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 και της με αρ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου

Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από ..... εισήγηση του Α1 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση των υπ' αριθ. ....../2013 και ....../2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....../ με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 14.673,51€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1993-31/12/1993 και πρόστιμο συνολικού ποσού 33.455,62€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1994-31/12/1994 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,12 παρ.1,33 παρ.4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ).

Οι παραβάσεις αφορούν για τη μεν χρήση 1993 λήψη ενός (1) εικονικού στοιχείου αξίας 2.500.000 δρχ.(ΤΠ -ΔΑ No ..../93 ) εκδόσεως .....και για τη δε χρήση 1994 λήψη δύο (2) εικονικών στοιχείων (ΤΠ-ΔΑ No ..../94 & ..../94) αξίας 3.000.000 δρχ και 2.700.000 δρχ αντίστοιχα εκδόσεως ....., τα οποία φέρεται να έλαβε η προσφεύγουσα από τους ως άνω εκδότες και τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

**Ιστορικό:** Από τη Δ.Ο.Υ. ....../ διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή διαπίστωση των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) στην προσφεύγουσα εταιρεία αφού λήφθηκαν υπόψη τα υπ' αριθμ. Δελτία πληροφοριών : α) ....../98 της Δ.Ο.Υ. ....../ β) ....../98 της Δ.Ο.Υ. ....../και γ) ....../97 και ....../97 της ΥΠΕΔΑ Αθηνών , για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/1993-31/12/1993 και 01/01/1994-31/12/1994. Από την επεξεργασία των ανωτέρω δελτίων , διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Α) Για τη χρήση 1993

Λήψη σε μία (1) περίπτωση ένα (1) εικονικό Τιμ. Πώλησης – Δ. Αποστολής με No ....../1993 εκδόσεως ....., αξίας 2.500.000 δρχ. πλέον ΦΠΑ 450.000 δρχ. , συνολικής αξίας 2.950.000 δρχ.,

Β) Για τη χρήση 1994

1. Λήψη σε μία (1) περίπτωση ενός (1) εικονικού Τιμ. Πώλησης με Νο ..../1994 με το αντίστοιχο Δ. Αποστολής με Νο ..../1994 εκδόσεως ....., αξίας 2.700.000 δρχ. πλέον ΦΠΑ 486.000 δρχ. , συνολικής αξίας 3.186.000 δρχ.

2. Λήψη σε μία (1) περίπτωση ενός (1) εικονικού Τιμ. Πώλησης με Νο ..../1994 με το αντίστοιχο Δ. Αποστολής με Νο ..../1994 εκδόσεως ....., αξίας 3.000.000 δρχ. πλέον ΦΠΑ 540.000 δρχ. , συνολικής αξίας 3.540.000 δρχ.,

Για τις παραπάνω παραβάσεις συνετάχθη η από .....έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ εκδίδοντας τις υπ' αριθμ. : α) ...../2004 για τη χρήση 1993, με συνολικό επιβληθέν πρόστιμο 5.000.000 δρχ.(14.673,51 ευρώ) & β) ...../2004 για τη χρήση 1994, με συνολικό επιβληθέν πρόστιμο 11.400.000 δρχ.(33.455,62 ευρώ), αποφάσεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ, κατά των οποίων προσέφυγε ο φορολογούμενος. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο ..... με τις αριθμ. ..../2012 & ...../2012 αποφάσεις, ακύρωσε τις παραπάνω αποφάσεις επιβολής προστίμων με το σκεπτικό ότι η φορολογική αρχή είχε υποχρέωση να καλέσει την προσφεύγουσα να εκθέσει τις απόψεις της, πριν την έκδοσή τους .

Σε συμμόρφωση προς τις ανωτέρω αποφάσεις η πλέον αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... (στα πλαίσια της ενοποιήσεως των Δ.Ο.Υ.), επανέλαβε τη διαδικασία τηρώντας το νόμιμο τύπο και επιδίδοντας στις ..... και στους τρεις διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας κλήσεις προς ακρόαση του άρθ.6 του ν. 2690/99 ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, στις οποίες όμως δεν ανταποκρίθηκαν .

Εν συνεχεία εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. α)...../2013 για τη χρήση 1993 με συνολικό επιβληθέν πρόστιμο ύψους 14.673,51 ευρώ και β) ...../2013 για τη χρήση 1994 με συνολικό επιβληθέν πρόστιμο ύψους 33.455,62 ευρώ, σε αντικατάσταση των με αρ. ..../2004 και ...../2004 Α.Ε.Π. λαμβάνοντας υπόψη την από ..... έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... και τις επισυναπτόμενες σε αυτή εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... και Δ.Ο.Υ. .... οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου-επανάληψης διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

#### **Α) Ως προς τον πρώτο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του Ν. 2523/97 , οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης , στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. όπως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

**Επειδή για υποθέσεις οικονομικών ετών μέχρι το 1995 (χρήση 1994),** εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 όπως αυτό ίσχυσε μετά από τις τροποποιήσεις που υπέστη με τις διατάξεις της §1 του άρθρου 17 του Ν. 1828/1989 και της §4 του άρθρου 1 του Ν. 2120/1993, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, προσθέτων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης που εν προκειμένου για τα κρινόμενα έτη 1993 και 1994 συμπίπτει

ο χρόνος παραγραφής με την 31/12/2004 και 31/12/2005 αντίστοιχα. (Σχετ. 1027814/πολ 1068/15-3-99).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της §19 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (Σχετ. 1021577/πολ 1038/5-3-2003) ορίζεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της §2 του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003, συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή,

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της §3 του άρθρου 22 του Ν.3212/2003 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής. Εν προκειμένω, σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., την .....κατασχέθηκαν από την ΥΠΕΔΑ ΑΘΗΝΩΝ με την με αρ. ....έκθεση κατάσχεσης, φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από τις επιχειρήσεις «.....» και «.....» προς πελάτες τους και συγκεκριμένα κατασχέθηκε μεταξύ άλλων ένα (1) τιμολόγιο πώλησης –δελτίο αποστολής με Νο .../1993 το οποίο έλαβε η προσφεύγουσα από τον ..... Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση της παραγραφής ισχύει τόσο για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τις επόμενες αυτών, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση ισχύει ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής των υπό κρίση ετών παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη ήτοι, την 31/12/2006 και 31/12/2007 αντίστοιχα για τα δύο έτη.

**Επειδή** από το άρθρο 87 §4 του Ν. 2362/95 προβλέπεται η αναστολή της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και προσθέτων φόρων, σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης των πράξεων εφόσον το σχετικό ένδικο βοήθημα ασκήθηκε πριν από την εκπνοή της προθεσμίας παραγραφής (Βλ.σχετ. ΣΤΕ 2966/2001) η οποία αναστολή

διαρκεί μέχρι την έκδοση τελεσίδικης απόφασης και σε κάθε περίπτωση η σχετική παραγραφή δεν συμπληρώνεται , σε περιπτώσεις ακύρωσης για τυπικούς λόγους, προ της παρόδου ενός (1) έτους από την κοινοποίηση με δικαστικό επιμελητή στη φορολογική αρχή της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης , που ακύρωσε τις αμφισβητηθείσες πράξεις .(βλ. ΝΣΚ 530/02, 370/01).

**Επειδή** επί των υπ' αριθμ. ....../2004 και ....../2004 αποφάσεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ οι οποίες κοινοποιήθηκαν νόμιμα την .....ασκήθηκαν οι από .....προσφυγές πριν από την εκπνοή της προθεσμίας παραγραφής. Εν συνεχεία εκδόθηκαν οι με αριθ. ....../2012 και ....../2012 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... οι οποίες επιδόθηκαν στη Δ.Ο.Υ. .... την ..... Επιπλέον οι υπ' αριθμ. ....../2013 και ....../2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου που εκδόθηκαν σε αντικατάσταση των υπ' αριθμ. ....../2004 και ....../2004 κοινοποιήθηκαν νομίμως την .....ήτοι μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση των δικαστικών αποφάσεων και μέσα στο χρονικό όριο παραγραφής που ορίζουν οι ως άνω προαναφερόμενες διατάξεις περί παραγραφής.

**Επειδή** η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών που προβάλλει περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, ισχυρίζεται ότι η παράταση της παραγραφής αντίκειται στο άρθρο 78§2 το Συντάγματος και ισοδυναμεί με αναδρομική επιβολή φόρου και κατ' επέκταση οι υπό κρίση πράξεις στερούνται νόμιμου ερείσματος.

**Επειδή** ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Σε κάθε δε περίπτωση , κατά την έναρξη ισχύος των προαναφερόμενων νόμων που παρατείνουν την παραγραφή δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής για τα υπό κρίση έτη και ως εκ τούτου οι κρινόμενες πράξεις με την παρούσα εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν μέσα στο χρονικό περιθώριο που ορίζουν οι υφιστάμενες διατάξεις περί παραγραφής.

Από τις ανωτέρω προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έκδοση και κοινοποίηση των υπό κρίση ΑΕΠ δεν έγιναν μέσα στα χρονικά περιθώρια που ορίζουν οι διατάξεις περί παραγραφής δεν ευσταθεί και είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

## **Β) Ως προς τον δεύτερο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της §2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι:  
*«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:*

*α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου*

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ...»

**Επειδή** σύμφωνα με την γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 102/2001 η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ.1100/10-4-2001, έγινε δεκτό ότι: 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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων. Επιπλέον συμπληρωματικά στοιχεία θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την αρχική φορολογική εγγραφή.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δύναται να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθόσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητος γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου των Δ.Ο.Υ. .... και ....., όπως αυτές διατυπώνονται στα με αρ. .... και ..... Δελτία Πληροφοριών, που έγιναν σε επιχειρήσεις προμηθεύτριες της προσφεύγουσας σε μεταγενέστερο χρόνο από τον αρχικό τακτικό έλεγχο των χρήσεων 1993 και 1994 της Δ.Ο.Υ. ...., από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

**Επειδή** το με αριθ. .... δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. .... και το με αριθ. .... δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. .... τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ. Ο. Υ. .... μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου των ως άνω Δ.Ο.Υ. αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της από ..... Έκθεσης Ελέγχου του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ....

**Επειδή** τα προαναφερόμενα δελτία πληροφοριών αποδεδειγμένα δεν είχε ούτε ήταν δυνατόν να έχει η Δ.Ο.Υ. .... κατά τη διενέργεια του αρχικού τακτικού ελέγχου των χρήσεων 1993 και 1994 καθόσον ο έλεγχος των χρήσεων περαιώθηκε στις 30-12-1996 με την έκδοση των σχετικών φύλλων και οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. .... και της Δ.Ο.Υ. ...., έγιναν σε μεταγενέστερο χρόνο.

**Επειδή** η φορολογική αρχή, που διενέργησε τον έλεγχο βάσει των νέων συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου επανελέγχου από τη φορολογική αρχή τυγχάνει απορριπτέος.

### **Γ) Ως προς τον τρίτο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή** από τη .....συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. .... και τα επισυναπτόμενα σε αυτή υπ' αριθ. ....& .....Δελτία Πληροφοριών της ΔΟΥ .....& ΔΟΥ ..... αντίστοιχα καθώς και τις επισυναπτόμενες σε αυτά εκθέσεις ελέγχου του εκδότη, προκύπτει πέραν πάσης αμφισβήτησης και αμφιβολίας ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» και «.....» είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή διότι οι ως άνω φερόμενοι ως εκδότες δεν δραστηριοποιήθηκαν ποτέ και εξέδιδαν φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθ.32 του ΚΒΣ όπως έχει αντικατασταθεί από τα άρθρα 5 και 9 του Ν.2523/97 , προκύπτει ότι η διαπίστωση και μόνο από την φορολογική αρχή της διάπραξης της παράβασης της έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων στοιχειοθετείται παράβαση και είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του ανάλογου προστίμου με την έννοια ότι αποτελεί δέσμια ενέργεια της φορολογικής αρχής και σε καμία περίπτωση δεν εντάσσεται στα πλαίσια άσκησης της διακριτικής της ευχέρειας.

Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο, που δέχεται ή εκδίδει τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 1295/99). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το υποκειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Εξάλλου σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε 116/2013 αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να 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).

**Επειδή** ο έλεγχος από τη ΔΟΥ .....αποδεικνύει με την από .....πληροφοριακή της έκθεση ότι η .....δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα της έδρα , όπως και η ΔΟΥ ..... αποδεικνύει με την από ..... πληροφοριακή της έκθεση ότι ο ..... έπαυσε την δραστηριότητά του από τις

....., δηλαδή σε χρόνο προγενέστερο της έκδοσης των συγκεκριμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εξάλλου η προσφεύγουσα δεν προσήλθε για να εκθέσει τις απόψεις της και να αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη, σε κλήσεις προς ακρόαση άρθρου 6 του ν. 2690/1999, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, οι οποίες επιδόθηκαν και στους τρεις διαχειριστές της.

**Επειδή** η από .....έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... συντάχθηκε για την θεραπεία της διαδικαστικής πλημμέλειας, που αποτέλεσε την αιτία των με αρ. ..../2012 & ...../2012 ακυρωτικών δικαστικών αποφάσεων Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... **Επειδή** ο έλεγχος που διατάσσεται για την επανέκδοση της διοικητικής πράξης σε αυτή την περίπτωση δεν συνεπάγεται «νέον έλεγχο» υπό την έννοια της επανάληψης της διενέργειας των ελεγκτικών διαπιστώσεων, αλλά μόνον την θεραπεία της διαδικαστικής πλημμέλειας και εν προκειμένω, της σύνταξης και κοινοποίησης κλήσης προς ακρόαση με σκοπό την λήψη των απόψεων της προσφεύγουσας και εν συνεχεία σύνταξη εκ νέου των διαπιστωθέντων παραβάσεων (αφού έχουν ληφθεί υπόψη οι απόψεις του διοικουμένου) κατά την συνταγματική επιταγή. Οι ελεγκτικές διαπιστώσεις, αναλυτικά και με πλήρη σαφήνεια, περιλαμβάνονται στην από .....έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. .... καθώς και τις επισυναπτόμενες σε αυτή εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... και Δ.Ο.Υ. .... οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της. Η από .....έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ....στην οποία μνημονεύονται οι συνταχθείσες κλήσεις προς ακρόαση καθώς και οι διαπιστώσεις της από .....έκθεσης της Δ.Ο.Υ. .... που ρητά αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. ..../2013 κλήση προς ακρόαση που κοινοποιήθηκε στις .....και στους τρεις διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας από την φορολογική αρχή, ο έλεγχος στην από .....έκθεση κατέληξε στις διαπιστωθείσες παραβάσεις και προέβη στην έκδοση των με αρ, ...../2013 και ...../2013 προσβαλλόμενων αποφάσεων επιβολής προστίμου. Εν προκειμένω, αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων νομίμως αποτελούν η από ..... συνταχθείσα έκθεση ελέγχου μαζί με τις επισυναπτόμενες σε αυτή εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... και Δ.Ο.Υ. ...., και εν συνεχεία η από ..... έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελής στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας είναι αβάσιμος, καθόσον υφίσταται πλήρης και εμπειριστατωμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων που περιλαμβάνεται στις ως άνω προαναφερόμενες συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της .....κατά των υπ' αριθ. ..../2013 & ...../2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....



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

Πρόστιμα του αρθ.5 του Ν. 2523/97 : σύνολο **48.129,13 ευρώ**

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

**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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).