



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 10/01/2014

Αριθμός απόφασης:31

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «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^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

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

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με έδρα -, με αντικ. εργασιών ΑΦΜ, κατά των:

α) με αρ./2013. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα, και

β) με αρ./2013. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις με αριθ./2013 και/2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 2006 και 2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του υπαλλήλου

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση των υπ' αριθ./2013 &/2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμα συνολικού ποσού 135720,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006 & συνολικού ποσού 24400,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2009 αντίστοιχα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν.2523/97.

Οι καταλογισθείσες από την φορολογική αρχή παραβάσεις αφορούν την λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδοθέντων από την τοις πράγμασι ανύπαρκτη φερόμενη επιχείρηση «....., ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ.....», με υποκρυπτόμενο εκδότη τον «..... του

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με έδρα -, με αντικ. εργασιών, 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:

1. Επί του 1^{ου} ισχυρισμού της προσφεύγουσας:

Η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ισχυριζόμενη ότι διενεργήθηκε «Καταλογισμός ενιαίας παράβασης για ζήτηση και καταχώριση εικονικών τιμολογίων»

Επειδή, και στις δύο υπό κρίση πράξεις, διακεκριμένα αναφέρονται τα πρόστιμα ανά αυτοτελή παράβαση (ανά ληφθέν εικονικό στοιχείο) και εν συνεχεία αναφέρεται το σύνολο των καταλογισθέντων παραβάσεων διαχειριστικής περιόδου, **και επειδή** αυτός ο τρόπος έκδοσης των Α.Ε.Π. είναι απολύτως σύμνομος και σύμφωνος με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 παρ. 10 του Ν.2523/97 και την σχετική νομολογία (βλ Σ.τ.Ε. 297, 298, 299, 300/2003), απορρίπτουμε τον λόγο προσφυγής ως νόμω και ουσία αβάσιμο.

2. Επί του 2^{ου} ισχυρισμού της προσφεύγουσας:

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως αναγνωρίζει και η φορολογική αρχή στην έκθεση ελέγχου της ΚΒΣ, η επιχείρησή μας τηρούσε βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας και συνεπώς ο έλεγχος στα γραφεία της φορολογικής αρχής ήταν επιτρεπτός μόνο μετά την κατάσχεση ΟΛΩΝ των βιβλίων και αν ε πί σ η μ ω ν στοιχείων της επιχείρησής μας

και όχι παραλαβή **ΑΤΥΠΑ** όπως ο έλεγχος του ΣΔΟΕ παρέλαβε τα ανεπίσημα στοιχεία μας **ανεπίτρεπτα** ειδικότερα δε των αριθμ.,,,,,,,, και αποδείξεων είσπραξης, όπως αναγράφονται στον πίνακα συναλλαγών στην 7^η σελίδα της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, χωρίς να αναγράφονται σε έκθεση κατάσχεσης.»

Επειδή ρητά αναφέρεται στην από έκθεση ελέγχου η οποία αποτελεί και την αιτιολογία των υπό κρίση διοικητικών πράξεων ότι, κατά την διάρκεια του από 01/10/2010 ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. /2010 εντολής του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής **κατασχέθηκαν, από την προσφεύγουσα και λήπτρια επιχείρηση φορολογικά στοιχεία εκδόσεως** «..... ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ.» ...». **Επειδή κατά την κατάσχεση, συντάχθηκε η με αριθμ. /2010 έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από την ομόρρυθμο εταίρο, ως εκπρόσωπος της προσφεύγουσας επιχείρησης πάνω στην σφραγίδα της, την οποία έθεσε επί του εντύπου, προκύπτει ότι έχει τηρηθεί ο προβλεπόμενος από το άρθρο 36 του Κ.Β.Σ. και την σχετική νομολογία (Σ.τ.Ε. 81/2012, 274/2010 κ.α.) τύπος, κατά συνέπεια απορρίπτουμε τον λόγο προσφυγής ως νόμω και ουσία αβάσιμο.**

3. Επί του 3^{ου} ισχυρισμού της προσφεύγουσας:

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ο οποίος διεξήγαγε τον υπό κρίση τακτικό φορολογικό έλεγχο, βάσει του οποίου εκδόθηκε η κάθε προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Ν. 2523/1997), για την υπόχρεο (προσφεύγουσα) και για το αυτό φορολογικό αντικείμενο (εφαρμογή διατάξεων Π.Δ. 186/1992), εξέδωσε για προληπτικό έλεγχο την,/2010,,/2011 δηλαδή αλληλοδιαδεχόμενες εντολές ελέγχου, κάθε φορά δε χωρίς να ολοκληρώνεται η προηγούμενη ήδη έχουσα αρχίσει διαδικασία ελέγχου και χωρίς σε κάθε νέα εντολή ελέγχου ή στην έκθεση ελέγχου να αναγράφεται και αιτιολογείται ο τυχόν συμπληρωματικός αυτής χαρακτήρας. Παράλληλα, χωρίς να αιτιολογείται ο λόγος κατά τη διάρκεια του αρχθέντος προσωρινού φορολογικού ελέγχου, γιατί εξεδόθη νέα εντολή φορολογικού ελέγχου και τι νέο στοιχείο υπεισήλθε στη αρξάμενη διαδικασία αυτού και προέβη σε νέες ουσιώδεις ελεγκτικές ενέργειες και τακτικού ελέγχου. Πρβλ. ΣτΕ 65 έως 68/2002, 1527 έως 1530/2001, 279/2009.»

Επειδή ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζεται από το άρθρο 36 του Κ.Β.Σ. και τα άρθρα 16 έως 21 του Π.Δ. 16/1989 ενώ με το άρθρο 4 του Ν.2343/1995, μεταξύ των άλλων, ορίζεται ότι κύρια αποστολή του ΣΔΟΕ είναι ο προληπτικός έλεγχος, καθώς και η διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου σε ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα της φορολογικής νομοθεσίας. Στην παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι "οι αρμοδιότητες του ΣΔΟΕ ... **ασκούνται ... παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών". Επειδή από την παρ. 3 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι το Σ.Δ.Ο.Ε. έχει αρμοδιότητα να προβαίνει σε:**

α) Ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται εμπορεύματα και αγαθά, ανεξάρτητα από το φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο τελούν.

β) Έρευνες εγγράφων και λοιπών στοιχείων, ως και έρευνες σε άλλους χώρους που δεν αφορούν την επαγγελματική απασχόληση του ελεγχόμενου, όταν υπάρχουν στοιχεία ή βάσιμες υπόνοιες

για την τέλεση οικονομικών παραβάσεων, μετά από προηγούμενη άδεια του ελεγχόμενου ή του αρμόδιου εισαγγελέα και σε περίπτωση έλλειψης αυτού, του οικείου ειρηνοδίκη. Όταν πρόκειται για έρευνα σε κατοικία είναι πάντοτε απαραίτητη η παρουσία του εκπροσώπου της δικαστικής αρχής και

γ) Συλλήψεις και ανακρίσεις προσώπων και έρευνες μεταφορικών μέσων, εμπορευμάτων, προσώπων, καταστημάτων, αποθηκών οικιών και λοιπών χώρων, κατασχέσεις εμπορευμάτων και αγαθών, ως και στη διενέργεια ειδικών ανακριτικών πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ισχύουσες κάθε φορά ειδικές διατάξεις και τις διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, για τα αδικήματα που προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία και ανάγονται στην καθ' ύλην αρμοδιότητά του και τον τομέα των καθηκόντων του.

Επειδή αποτελεί δικαίωμα & υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να εκδίδει τις απαραίτητες εντολές ελέγχου προκειμένου τα όργανά της να διενεργούν επαληθεύσεις και έρευνες για πιθανή καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή όλες οι εκδοθείσες για τον σκοπό εντολές ελέγχου (για κατάσχεση στοιχείων , διενέργεια ελέγχου και επεξεργασίας κλπ) αναφέρονται στην συνταχθείσα από έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. που αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων και η διαδικασία είναι απολύτως σύννομη και εντός πλαισίων της καθ' ύλη αρμοδιότητας του Σ.Δ.Ο.Ε..

Επειδή αποτελεί δικαίωμα του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής να αναθέτει σε διαφορετικούς υπαλλήλους και με διαφορετικές εντολές τον προληπτικό έλεγχο κατά την διάρκεια του οποίου κρίθηκε απαραίτητη και διενεργήθηκε «κατάσχεση φορολογικών στοιχείων», και σε άλλους την επεξεργασία τους, ενώ αυτή η διαδικασία προφανώς ενισχύει την διαφάνεια και την αμεροληψία.

Επειδή επιπλέον όλως αορίστως η προσφεύγουσα αναφέρεται σε βλάβη που υπέστη από την δήθεν τυπική πλημμέλεια της διαδικασίας του ελέγχου χωρίς όμως να τη προσδιορίζει. Για τους λόγους αυτούς απορρίπτουμε τον λόγο προσφυγής ως νόμω και ουσία αβάσιμο.

4. Επί του 4^{ου} ισχυρισμού της προσφεύγουσας:

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προκύπτει **«Μη συγκεκριμένος και ασαφής ο προσδιορισμός των αποδιδόμενων παραβάσεων (άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη)»**

Επειδή από την συνταχθείσα από έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. η οποία αποτελεί και την αιτιολογία της διοικητικής πράξης προκύπτει πέραν πάσας αμφισβήτησης και κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2523/97 ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία φερόμενου εκδότη «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ.....» **εκδόθηκαν από εικονική επιχείρηση και είναι εικονικά στο σύνολό τους (ως προς την ποσότητα και την αξία) διότι:**

Η επιχείρηση με ΑΦΜ η οποία δήλωσε έναρξη εργασιών την δεν ήταν πραγματικά ποτέ σε λειτουργία και δεν ασκούσε οποιαδήποτε δραστηριότητα κατά το χρονικό διάστημα 2006 - 2009 κατά το οποίο φέρονται ότι εκδόθηκαν τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία.

Δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις αγαθών , όπως αυτά αναγράφονται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία διότι σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων , δεν τον έχουν δηλώσει ως πελάτη τους άλλες επιχειρήσεις (αλλά ούτε και ο ίδιος δηλώνει ως

προμηθευτές άλλες επιχειρήσεις) άρα δεν είχε αγορές αγαθών για να τα πουλήσει στο επίμαχο χρονικό διάστημα.

Δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις εν λόγω εργασίες και συγκεκριμένα σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Πρωτ./2012 έγγραφο του ΙΚΑ τοπικό κατάστημα , που τονίζει << Σε απάντηση του υπ' αριθμ. Πρωτ./2012 εγγράφου σας σχετικά με την επιχείρηση του ΑΦΜ - σας γνωρίζουμε ότι η επιχείρηση – εργοδότης απεγράφη στην υπηρεσία μας κατόπιν της υπ' αριθμ./2006 αίτησης απογραφής του με και έναρξη απασχόλησης προσωπικού από 13/10/2005 έως 8/2006 , βάσει Αναλυτικών Περιοδικών Δηλώσεων (Α.Π.Δ) που υπέβαλλε ο ίδιος στην υπηρεσία μας και κατέβαλλε εισφορές μόνο για τον μήνα 10/2005 ποσό 232,64 ευρώ.

Επιπλέον , το μεταφορικό μέσο με αριθμ. Πινακίδων το οποίο εμφανίζεται στα Δ.Α.-Τ , , , , και να χρησιμοποιείται για την μεταφορά αγαθών (επιστολόχαρτα , στυλό , αυτοκόλλητα, αφίσες , ενημερωτικά φυλλάδια κ.α) είναι επιβατικό όχημα Ιδιωτικής Χρήσης με ιδιοκτήτη τον κ. , ΑΔΤ –..... , κάτοικος Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας που είχαμε μαζί του αλλά και με την υπ' αριθμ./13 υπεύθυνη δήλωση που μας απέστειλε , το εν λόγω μεταφορικό μέσο είναι επιβατικό ιδιωτικής χρήσης και δεν έχει πραγματοποιήσει ποτέ συναλλακτική εμπορική δραστηριότητα σε καμία επιχείρηση και δεν είχε λάβει ποτέ μέρος σε διακίνηση μεταξύ επιχειρήσεων , τουλάχιστον για όσο καιρό ήταν στην κατοχή του κ. δηλαδή από το διάστημα 2003 έως 2010 Σημείωση :Στα δελτία αποστολής – τιμολόγια , , και δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου όπως υπήρχε η υποχρέωση σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 11 του ΚΒΣ (ΠΔ186/92) .

Καμία από τις δηλωθείσες διευθύνσεις , που όπως υποχρεούται να έχει δηλώσει στην αρμόδια φορολογική αρχή , δεν υπάρχει καθώς στην ουσία δήλωνε ανύπαρκτες διευθύνσεις **Πρόκειται ουσιαστικά περί αδρανούς και ανύπαρκτης από συναλλακτική άποψη επιχείρησης με την έννοια ότι δεν δημιουργήθηκε για να διενεργεί πραγματικές εμπορικές συναλλαγές αλλά ως επιχείρηση παραγωγής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία παρείχε προς διάφορες συμβαλλόμενες επιχειρήσεις.**

Τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με προφανή σκοπό τη διάθεση αυτών στην λήπτρια επιχείρηση για διόγκωση του Φ.Π.Α των εισροών της αλλά και την αύξηση των εξόδων της και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών της. Ο (ο οποίος ήταν οινόφλυγας σύμφωνα με το έγγραφο της ΓΑΔΑ) **είχε αποβιώσει από τις 11-2-2006 και ο πραγματικός φορέας – υποκρυπτόμενο πρόσωπο της ελεγχόμενης είναι ο του και της με ΑΦΜ που με δόλιο τρόπο κατείχε την Α.Δ.Τ του , οικειοποιήθηκε το πρόσωπο του και ενεργούσε ως τις εικονικές συναλλαγές με τους λήπτες.**

Προκύπτει επίσης και στοιχειοθετείται πλήρως ότι η εικονική επιχείρηση με Α.Φ.Μ. δημιουργήθηκε από τον υποκρυπτόμενο κ. με ΑΦΜ και δραστηριοποιήθηκε αποκλειστικά στην έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αφού τα στοιχεία αυτά εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό από την εκδότρια επιχείρηση την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α.

Επειδή Από τις διατάξεις του άρθρ. 32 του ΚΒΣ, όπως έχει τροποποιηθεί με το Ν. 2523/97

και ισχύει σήμερα, συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου (εφόσον προβλέπεται τέτοια διακριτική ευχέρεια), μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση, μεταξύ των οποίων, η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣτΕ 2266/95).

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. Προς τούτο 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 απέδειξε την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης και η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει τίποτα από τα παραπάνω αναφερόμενα, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Για τους λόγους αυτούς απορρίπτουμε τον λόγο προσφυγής ως νόμω και ουσία αβάσιμο.

5. Επί του 5ου & 6ου ισχυρισμού της προσφεύγουσας:

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπάρχει «Έλλειψη ευθύνης του λήπτη πλαστών φορολογικών στοιχείων όταν αυτά προέρχονται από υπαρκτή επιχείρηση...»

Επειδή όπως ελέχθη, οι υπό κρίση παραβάσεις σε βάρος της προσφεύγουσας επεβλήθησαν επειδή έλαβε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, από συναλλακτικά ανύπαρκτη εκδότρια επιχείρηση, γεγονός που την καθιστά εκ προοιμίου κακόπιστη και σε γνώση της εικονικότητας, η διαπίστωση δε της πλαστότητας των στοιχείων, δεν εξετάστηκε μεμονωμένα από την φορολογική αρχή, ούτε επεβλήθησαν παραβάσεις επί τη βάσει της λήψης πλαστών και μόνον στοιχείων, αλλά πλαστών και εικονικών.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω η πλαστότητα των στοιχείων σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση της φορολογικής αρχής αποτελεί συνεκτιμώμενο στοιχείο και όχι αυτοτελή λόγο καταλογισμού παράβασης και δεν μπορεί να κριθεί αυτοτελώς.

6. Επί του 7^{ου} ισχυρισμού της προσφεύγουσας:

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι **«Η έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων και η υποχρέωση αιτιολόγησης του συμπληρωματικού χαρακτήρα στην κυρωτική πράξη.**

Διότι, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως επιφυλλασσόμεθα πλήρως να αποδείξουμε ενώπιον Σας, ο προσφεύγων έχει ήδη περαιώσει αμετάκλητα όλα τα φορολογικά του αντικείμενα (εισόδημα, λοιποί παρακρατούμενοι φόροι και Κ.Β.Σ.) σε σχέση με την άσκηση του επιτηδεύματος του, για την επίδικη διαχειριστική περίοδο. Πέραν δε του αναμφισβήτητου γεγονότος της παράλειψης αναγραφής επί του σώματος της πράξης του συμπληρωματικού αυτής χαρακτήρα (πρβλ. ΣτΕ 1649/2005), ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά ή εξειδίκευση της προηγούμενης περαίωσης.

Διότι συνεπώς και με βάση τα προεκτεθέντα, **προκειμένου να είχε συγκροτηθεί νομίμως η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου**, σε αυτή έπρεπε να είχε αναγραφεί η ένδειξη **ότι πρόκειται για συμπληρωματική πράξη** που εκδίδεται, λόγω δήθεν εύρεσης **συμπληρωματικών στοιχείων, νεώτερων αυτών, που τυχόν** είχε τη δυνατότητα να είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή **κατά την αρχική αμετάκλητη περαίωση** των φορολογικών αντικειμένων της υπό κρίση περιόδου.»

Επειδή η έννοια της συμπληρωματικής πράξης κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. και 49 παρ. 3 του κώδικα Φ.Π.Α., αφορά φόρους – τέλη – εισφορές (φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ. , Κ.Τ. Χαρτοσήμου κλπ, δεν υφίσταται όμως ως προς τις διαπιστούμενες παραβάσεις-πρόστιμα του Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται επί της ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών, καθώς η εφαρμογή του κώδικα δεν αποτελεί φορολογία αλλά υποχρέωση της επιχείρησης ως φορολογικού υποκειμένου (επιτηδευματία) βλ. άρθρο 2 παρ. 1 ΚΒΣ..

Επιπλέον, επειδή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν.2523/97 είναι αυτοτελείς, δεν μπορεί να είναι συμπληρωματικές.

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 5^η του άρθρου 5 του ν.2523/97 προβλέπεται η μη επιβολή προστίμων για τις υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογική έλεγχο ή για τις υποθέσεις που έχουν ήδη περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/94 και 39 παρ. 3 του ν.1642/1986 (Σ.Σ. ήδη άρθρο 49 παρ. 3 ν.2859/2000-Φ.Π.Α.).

Επειδή ο ορισμός των «νέων στοιχείων» επί τη βάση των οποίων δύναται να διενεργηθεί φορολογική εγγραφή και συνεπώς καταλογισμός παράβασης σε περαιωμένη χρήση έχει διεξοδικά αναλυθεί και αποσαφηνιστεί στην νομοθεσία και νομολογία βλ. την με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ. εγκ. ΠΟΛ.1100/2001, την αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. ΠΟΛ 1125/2004 και επί του θέματος των εικονικών στοιχείων έχει γίνει δεκτό ότι (βλ την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.) «Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ. 2 Ν. [2238/1994](#) και 49 παρ. 3 Ν. [2859/2000](#) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣτΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησής του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς "συμβιβασμού", (ΣτΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησής με φύλλο

ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσον επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99 (ΣτΕ 1426/2000, γνωμ. ΝΣΚ 102/2001) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις.

Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων "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 απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86.

Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).»

Κατόπιν των ανωτέρω, η διαπίστωση (με την από έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε.) ότι τα συγκεκριμένα επίμαχα στοιχεία ήταν εικονικά, των οποίων η εικονικότητα δεν είχε αποκαλυφθεί κατά τον χρόνο σύνταξης και αποδοχής του σημειώματος περαίωσης (1-10-2010), τα καθιστά νέα στοιχεία επί τη βάση των οποίων δύναται να διενεργηθεί καταλογισμός παραβάσεων της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/97 σε περαιωμένη χρήση καθώς δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις της παρ. 5^η του άρθρου 5 του ν.2523/97. Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο συγκεκριμένος λόγος προκύπτει ως νόμω αβάσιμος.

Για τους λόγους αυτούς,

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Όπως απορριφθεί η ενδικοφανής προσφυγή ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

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

1. Πρόστιμο με την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνολικού ποσού 135.720,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν.2523/97.
2. Πρόστιμο με την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνολικού ποσού 24.400,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν.2523/97.

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε το παραπάνω ποσό προστίμου περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) και καταβάλλεται το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου ποσού, κατά την υπογραφή του πρακτικού ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, ενώ το υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 9 ν. 2523/1997, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/2013 και εγκ. ΠΟΛ 1210/2013). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).