



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 17671 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 06-05-2014

Αριθμός απόφασης: 1056

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. 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, κατοίκου, κατά των: **1)** της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 231.639,15 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1 και 30 §§ 3 & 4 του ίδιου Π.Δ. και τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3 & 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, **2)** της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 374.472,45 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί

ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1 και 30 §§ 3 & 4 του ίδιου Π.Δ. και τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3 & 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, **3)** της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 203.516,06 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1 και 30 §§ 3 & 4 του ίδιου Π.Δ. και τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3 & 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, **4)** της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 614.402,46 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1 και 30 §§ 3 & 4 του ίδιου Π.Δ. και τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3 & 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, **5)** της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 994.803,47 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1 και 30 §§ 3 & 4 του ίδιου Π.Δ. και τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3 & 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, **6)** της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 1.052.967,17 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1 και 30 §§ 3 & 4 του ίδιου Π.Δ. και τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3 & 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Τις πράξεις: **1)** Την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, **2)** την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, **3)** την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, **4)** την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, **5)** την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, **6)** την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

Σ. 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, με το με αρ. έγγραφο του (αρ πρωτ.) απεστάλη η από έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι Α.Ε.Π. με αρ. Η εν λόγω έκθεση φέρει υπογραφές και σφραγίδες α) Όλων των συμπραξάντων στη σύνταξη της ελεγκτών, και β) Του ελέγχοντος τμηματάρχη και γ) την υπογραφή και Σφραγίδα του Υποδιευθυντή που Θεώρησε την έκθεση Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του

Ελληνικού Δημοσίου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενες πράξεις) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε από την διαβίβαση δια τηλεομοιοτυπίας στην Υπηρεσία μας του πρωτοτύπου των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας Φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στον ενδιαφερόμενο. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας, εκδόθηκαν από το οι με αρ. και εντολές ελέγχου επεξεργασίας σε αντικατάσταση της με αρ. εντολής η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις με αρ. και Εισαγγελικές παραγγελίες για την έρευνα των οποίων ο έλεγχος δεν περιορίζεται στα στενά πλαίσια του προληπτικού ή προσωρινού ελέγχου αλλά έχει υποχρέωση να προβεί σε κάθε μορφής έρευνα και επεξεργασία στοιχείων για την πληρέστερη εκτέλεση της Εισαγγελικής Παραγγελίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 του Ν. 3296/2004 που αναφέρεται στη Σύσταση υπηρεσίας ειδικών ελέγχων ΥΠ.Ε.Ε. νύν Σ.Δ.Ο.Ε κύριο έργο της υπηρεσίας είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εσίων Οικονομικού εγκλήματος, μεγάλης φοροδιαφυγής κ.λ.π και ειδικότερα η έρευνα και ο εντοπισμός και η καταστολή Οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας κ.λ.π κατά συνέπεια για να διαπιστωθούν η υπηρεσία διενεργεί ελέγχους, επεξεργασίες, διασταυρώσεις κ.λ.π. πέραν από αυτές που απαιτούνται κατά τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου.

Επειδή, το Σ.Δ.Ο.Ε αποτελεί μια ενιαία αδιαίρετη και απρόσωπη αρχή τα δε όργανα αυτής αντικαθιστούν άλληλα εφόσον τους μεταβιβασθεί η σχετική αρμοδιότητα. Συνεπώς τα παραπάνω αφορούν διοικητικά θέματα του Σ.Δ.Ο.Ε., και δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94, 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.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ? τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρο 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Ειδικότερα κατά το σκεπτικό της ως άνω γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.:

II. Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 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 οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς (συμβιβασμού), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14 ν. 2198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών Φορολογικών υποθέσεων ΣτΕ 1426/2000) κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως και για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί περιπτώσεων επιλύσεως πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. κατά το άρθρο 42 παρ. 4 ν. 1642/86.

Και τούτο καθ' όσον στις ως άνω περιπτώσεις η έκδοση συμπληρωματικής πράξεως προβλεπόμενης κατά νόμον δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως (ΣΤΕ 1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣΤΕ 1221/82, 2250/87, 876/91, 14/94, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (ΣΤΕ 1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη της παρ. 4 εδ. β άρθρου 10 ν. 2753/99.

Όσαύτως 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 βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο 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 2985-88/81). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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 Οικ. Εφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγνραφήτ 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 εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, 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 (Διοικ. ΕΦ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000 αδημ.),

III. Εν όψει των ανωτέρω προσήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζομένης, 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.

Περαιτέρω σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣΤΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια 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, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη μη επιβολή προστίμων του άρθρου 5 της παρ. 5 περ. η' του ν. 2523/1997, από τις οποίες ορίζεται ότι:

5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

η. πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά Φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν 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. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.

Επειδή η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του, με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας ΑΕ., διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά τη περαίωση των Φορολογικών υποθέσεων με διοικητική επίλυση της διαφοράς των χρήσεων, τις οποίες αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, η έκθεση αυτή αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο». Εξάλλου, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, οι εντολές ελέγχου - Επεξεργασίας και, εκδόθηκαν για εκτέλεση των με αρ και Εισαγγελικών παραγγελιών όπου αρμοδιότητα για την εκτέλεση τους ανήκει στην Υ.Π.Ε.Ε. νύν Σ.Δ.Ο.Ε. άρθρο 30 Ν. 3296/04.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 που αναφέρεται στη Σύσταση υπηρεσίας ειδικών ελέγχων ΥΠ.Ε.Ε. νύν Σ.Δ.Ο.Ε η υπηρεσία εκτελεί ανακριτικό έργο και είναι αρμόδια για την εκτέλεση παραγγελιών από τους αρμόδιους Εισαγγελείς στα πλαίσια της οποίας διενεργούνται έλεγχοι από τις οποίες πιθανόν να προκύψουν συμπληρωματικά στοιχεία και σε περαιωμένες χρήσεις η επεξεργασία των οποίων ολοκληρώνεται από το Σ.Δ.Ο.Ε στα πλαίσια της εκτέλεσης της Εισαγγελικής Παραγγελίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που διαβιβάστηκαν από το και όσα αναφέρονται στις απόψεις της αρμόδιας Φορολογικής αρχής, η κατάσχεση των στοιχείων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3,4, και 10 του Π.Δ. 186/92 « Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ». Για τα στοιχεία που κατασχέθηκαν συντάχθηκαν καταστάσεις οι οποίες αριθμήθηκαν και υπογράφηκαν από τον λογιστή της εταιρίας και από τον υπάλληλο Συντάχθηκαν οι με αρ. και εκθέσεις κατάσχεσης στις οποίες αναγράφονται αναλυτικά οι καταστάσεις των στοιχείων που κατασχέθηκαν. Οι εκθέσεις κατάσχεσης φέρουν υπογραφές των υπαλλήλων που κατέσχεσαν και καθώς και του λογιστή της εταιρείας που παρέδωσε τα στοιχεία

Επειδή απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, (ΣτΕ 1280/2011).

Επειδή τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας όσον αφορά την προσκόμιση εκ μέρους της προσφεύγουσας, την κατάσχεση των επίδικων Φορολογικών στοιχείων την & και στη συνέχεια την παράδοση αυτών με φωτοαντίγραφα κατόπιν της υπ' αριθμ. αίτησής της. Στη συνέχεια εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα το με αριθμό Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου και η αριθμ. Κλήση προς ακρόαση, στην οποία και ανταποκρίθηκε εκφέροντας τις απόψεις της. Οι απόψεις αυτές λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης και έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή η ορθότητα ως προς τον τύπο διαδικασίας της Κατάσχεσης στοιχείων και της επίδοσης της Κλήσης προς Ακρόαση, έγιναν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 όπως ισχύουν. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της κατάσχεσης δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, από το Σ.Δ.Ο.Ε. διενεργήθηκε έλεγχος επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 για εκτέλεση Εισαγγελικής παραγγελίας και όχι προσωρινός ή τακτικός όπου είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007. Επιπλέον πριν την έναρξη του προσωρινού ή τακτικού ελέγχου υπήρχε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή η υποχρέωση της επίδοσης έγγραφης πρόσκλησης για υποβολή δηλώσεων προκειμένου η προσφεύγουσα να τύχει των ευεργετικών διατάξεων του Ν. 3610/07. Οι επίδικες Α.Ε.Π.

προέκυψαν ύστερα από έλεγχο - επεξεργασία στοιχείων όπου σε κάθε περίπτωση δεν είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/07, οι διατάξεις του οποίου καταργήθηκαν με το άρθρο 18 παρ.3 περ. α του Ν 4002/2011.

Επειδή, με την ημερήσια διαταγή Νο. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κου και σε εκτέλεση της με αρ. πρωτ. απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων έγινε τοποθέτηση του Κου στη θέση Προϊσταμένου Υποδιεύθυνσης Ελέγχου και του ανατέθηκε μεταξύ άλλων να επιμελείται και να συντονίζει την ομαλή λειτουργία των τμημάτων που εποπτεύει και ειδικότερα τα τμήματα ,Κ.Φ.Α.Σ. και να υπογράφει κάθε έντυπο σχετικό με τη διεκπεραίωση των ελέγχων (εκθέσεις ελέγχου , φύλλα υπολογισμού, πράξεις καταλογισμού κ.λ.π.), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ένδικες Α.Ε.Π. εκδόθηκαν από αναρμόδιο καθ' ύλη όργανο δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η Φορολογική αρχή κατά την έκδοση των αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Άρα ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα η αρμόδια Δ.Ο.Υ., επέβαλε τα συνολικά ποσά φόρων που αμφισβητούνται με την παρούσα προσφυγή. Τούτο γιατί η επιβολή των φόρων στηρίχθηκε στο δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει και να εισπράξει τους φόρους με βάση τη δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση, που έχει ως βασική αρχή ότι: η συνεισφορά στα δημόσια βάρη πρέπει να είναι ανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

Επειδή 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 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 ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 Εικονικά 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 υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Π.Δ. 186/1992 του, 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 εικονικών Φορολογικών στοιχείων.

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 σύμφωνα με τη αριθμ. 506/08.02.2012 απόφαση του ΣτΕ, 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 αντισυμβαλλόμενου 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 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που οι εκδότες των τιμολογίων είναι πρόσωπα συναλλακτικώς ανύπαρκτα, το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια, η οποία δεν προσκόμισε στοιχεία για να αποδείξει την ανυπαρξία εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις ανωτέρω πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Π.Δ. 186/1992 του, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.**

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 231.639,15 € .

2) της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 374.472,45 €.

3) της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 203.516,06 € .

4) της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 614.402,46 € .

5) της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 994.803,47 €.

6) της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.052.967,17 €.

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).