



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569803

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα: 22-7-2014

Αριθμός απόφασης: 2258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 03/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ:, με έδρα τοκατά της:

Υπ. αρ. /31-12-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 22-07-2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 03/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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:

Με την υπ' αριθ./31-12-2013 προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 64.250,00 ευρώ για λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2003-31/12/2003.

Η επιβολή προστίμου προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε από τη ΣΔΟΕ Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9,19 και 24 παρ. 4 του Ν. 2523/1997.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- α) Η χρήση 2003 έχει παραγραφή και η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα.
- β) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη κοινοποίηση σημειώματος ελέγχου.
- γ) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη συκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων.
- δ) Αντίθετη στον Ν. 3697/2008 η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
- ε) Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης ελλείψη αιτιολογίας.
- στ) Άρνηση εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων – Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.
- ζ) Ανυπαρξία οποιοδήποτε οικονομικού συμφέροντος.
- η) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται κατά τη βασική αρχή της πενταετούς προθεσμίας για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης ότι «το χρονικό διάστημα κατά το οποίο μπορεί να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 69 αυτού του κώδικα είναι 5 έτη από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο, δηλαδή να διενεργήσει έλεγχο και να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης». Η ανωτέρω όμως διάταξη συμπληρώνεται από τις ειδικότερες ισχύουσες διατάξεις που παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου. Η υπό κρίση περίπτωση αφορά στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 (οικονομικό έτος 2003), για το οποίο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο χρόνος παραγραφής θα συμπληρωνόταν στις 31/12/2008. Η προθεσμία όμως για τη χρήση αυτή παρατάθηκε αρχικά με τη διάταξη του άρθ. 11 του Ν. 3513/2006 κατά την οποία ορίστηκε ότι οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, ενώ στη συνέχεια με τη διάταξη του άρθ. 29 του Ν. 3697/2008 κατά την οποία ορίστηκε ότι οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2008

ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31/12/2009. Περαιτέρω με το άρθ. 10 του Ν. 3790/2009 ορίστηκε ότι οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, που λήγουν στις 31/12/2009 παρατείνονται μέχρι 30/6/2010. Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2009, είτε πρόκειται για κανονικές προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την προαναφερόμενη ημερομηνία (π.χ. χρήση 2003) είτε πρόκειται για προθεσμίες οι οποίες βάσει υφισταμένων διατάξεων έχουν ήδη παραταθεί ή είναι μεγαλύτερες των κανονικών και η κατά παράταση ή η μεγαλύτερη προθεσμία λήγει την ίδια ως άνω ημερομηνία. Στη συνέχεια και με το άρθ. 82 του Ν. 3842/2010 ορίστηκε ότι *«με τις παραπάνω διατάξεις προβλέπεται ότι η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010»*. Στη συνέχεια και με την παρ. 7 του άρθ. 12 του ν. 3888/2010 ορίστηκε ότι η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31-12-2012.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, που λήγει στις 31-12-2012 παρατείνεται μέχρι 31-12-2013.

Σχετικές με το παραπάνω θέμα και οι ΠΟΛ 1088/26-5-2008 και 1114/8-9-2009 καθώς και η με αριθμό 217/2003 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Πλέον των παραπάνω: α) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 22 του ν3212/2003 θεσπίστηκε «2ετής παράταση της παραγραφής και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων μέχρι τον προβλεπόμενο από τις οικείες διατάξεις χρόνο παραγραφής. Στις περιπτώσεις αυτές, η παράταση παραγραφής καταλαμβάνει τόσο τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση καθώς και τις επόμενες αυτών, σύμφωνα με τα ανωτέρω οριζόμενα για τις περιπτώσεις πλαστών-εικονικών-νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, όσο και για τις προηγούμενες από την κατάσχεση χρήσεις για τις οποίες δεν είχε επέλθει παραγραφή κατά το χρόνο της κατάσχεσης».

β) σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013 «ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα

αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Συνεπώς για τους δύο παραπάνω λόγους ξεχωριστά (επίδοση της υπ' αριθμ./2011 έκθεσης κατάσχεσης των επίμαχων στοιχείων στην ελεγχόμενη επιχείρηση, έκδοση της υπ' αριθμ./11-2-2011 εντολής ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας), προκύπτει ότι η προθεσμία παραγραφής της χρήσης 2003 λήγει στις 31.12.2015, οπότε καταρρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγοντος επιχείρησης και ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής είναι νόμο αβάσιμη.

Επειδή επιδόθηκε στον Διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας στις 30-06-2011 στα Γραφεία του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας η με αριθμό/30-6-2011 Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ΦΕΚ Α'45/09-03-1999 και συνημμένο το με αριθμό/30-06-2011 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, με το οποίο καταλογίζετε στην προσφεύγουσα επιχείρηση η παράβαση για λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία πέντε πλαστών και εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 32.125,00 € κατά την χρήση 2003.

Επειδή στις 11-07-2011 ο Κος (διαχειριστής της προσφεύγουσας), μετά την έκδοση και επίδοση του υπ' αριθμ/11 Υ.Σ.Ε., και της/11 Κλήσης προς Ακρόαση, κατέθεσε στο ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας το με αριθ. πρωτ./11-07-2011 Σημείωμα, στο οποίο αναφέρετε στο προγενέστερα κατατεθειμένο ΣΗΜΕΙΩΜΑ, με ημερομηνία κατάθεσης 15-02-2011, και με αριθ. πρωτ./15-02-2011, σύμφωνα με το οποίο εκθέτει τις απόψεις του σχετικά με τις συναλλαγές που διενήργησε κατά την χρήση 2003 με την εταιρία «.....».

Αρμόδια υπηρεσία για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ είναι το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας καθώς αυτή εξέδωσε την υπ' αριθμ/11-02-2011 εντολή ελέγχου και προέβει στην αξιοποίηση – επεξεργασία των προαναφερθέντων κατασχεμένων τιμολογίων. Στη προκειμένη περίπτωση είναι και αυτή που ακολούθησε τη νόμιμη διαδικασία του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ΦΕΚ Α'45/09-03-1999 της έγγραφης κλήσης σε ακρόαση του προσφεύγοντος να εκφράσει τις απόψεις εγγράφως ή προφορικά ως προς τα σχετικά ζητήματα πριν την τελική σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. Η Ζ' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης με τη παραλαβή του με αρ. πρωτ./ΤΔΙΚ/458/11/15-11-2013 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ (αρ. πρωτ./13) και ΦΠΑ (αρ. πρωτ./13) προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ./31-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη κοινοποίηση σημειώματος ελέγχου **είναι αβάσιμος και απορριπτέος.**

Επειδή σε περίπτωση κατασχέσεως βιβλίων ή στοιχείων κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση ορισμένου επιτηδεύματός, απαιτείται, ως ουσιώδης τύπος της σχετικής διαδικασίας, η σύνταξη σχετικής εκθέσεως (κατασχέσεως) και η επίδοση

αντιγράφου της στον εν λόγω επιτηδευματία, όχι δε και σε τρίτο ή τρίτους επιτηδευματίες, τους οποίους ενδεχομένως αφορούν τα κατασχεθέντα βιβλία ή στοιχεία (ΣΤΕ 4043-4/1995). Για τον καταλογισμό δε προστίμων σε βάρος τρίτου επιτηδευματία αρκεί η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως (ελέγχου) έστω και αν η απόφαση επιβολής προστίμου στηρίζεται και σε στοιχεία που προέκυψαν από τα κατασχεθέντα έγγραφα. Δεδομένου ότι τα συνημμένα στην από 22/10/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα εκτός από την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Α΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης που εμφανίζεται στα συνημμένα η οποία προέκυψε κατά τον επανέλεγχο της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ (η οποία εμφανίζεται ως εκδότρια Πλαστών-Εικονικών Τιμολογίων), αποτελεί πληροφοριακό έγγραφο της υπηρεσίας μας και δεν επιδέχεται κοινοποίησής του - επίδοσής του σε τρίτο ή τρίτους επιτηδευματίες, τους οποίους ενδεχομένως αφορά, άρθρο 31 του Π.Δ. 186/1992 οπότε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν της έγιναν γνωστά τα επισυναπτόμενα στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. από μια σειρά έγγραφα (π.χ. έκθεση κατάσχεσης κλπ έκθεση ελέγχου της εκδότριας και άλλα έγγραφα που αφορούν λήπτες) **είναι αβάσιμος και απορριπτέος.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, 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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάσει τα πιο πάνω στοιχεία.

Ανάλογες με τις παραπάνω διατάξεις είναι και οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α).

Κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων επιτρέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ακόμη και μετά την οριστικοποίηση του αρχικού φύλλου ελέγχου όταν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέρχονται στον οικονομικό έφορο με οποιονδήποτε τρόπο, αποδεικνύεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου είναι μεγαλύτερο από εκείνο που περιλήφθηκε στο αρχικό φύλλο ελέγχου.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά τη 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, με την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά δεν είχε ούτε μπορούσε δικαιολογημένα, να έχει υπόψη του ο οικονομικός έφορος ώστε να τα εκτιμήσει κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Ειδικότερα δε επί εικονικών τιμολογίων συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιέχονται στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής (έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα) όταν από αυτά αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων που ήταν μεν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου πλην όμως δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητας (γνωμ. Ν.Σ.Κ 102/2001, 327/2004, σχετ. εγκύκλ. ΠΟΛ.1100/10.4.2001, ΠΟΛ.1125/25.11.2004).

Όπως διευκρινίσθηκε με την 1068824/5195/ΔΕ-Β'/ΠΟΛ.1093/1.9.2004 ερμηνευτική εγκύκλιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος με βάση τις διατάξεις του ν.3259/2004 περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Περαιτέρω σύμφωνα με τη παράγραφο 2 του άρθρου 17 του ν.3296/2004 οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 του ν.3296/2004 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και λοιπών φορολογιών.

Επισημαίνεται δε , ότι σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της άνω παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν.3296/2004, τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά τον χρόνο της περαίωσης. Όπως διευκρινίσθηκε με την 1068824/5195/ΔΕ-Β'/ΠΟΛ.1093/1.9.2004 ερμηνευτική εγκύκλιο, σε περίπτωση που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έκδοση της Απόφασης Επιβολής Προστίμου είναι αντίθετη στον Ν. 3697/2008 **είναι αβάσιμος και απορριπτέος** τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία μπορεί να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 49 παρ.3 του ν.2859/2000 βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθούν συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τα ανωτέρω, εφόσον συντρέχουν οι λόγοι και πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται πιο πάνω.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια

φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του 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 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα από την από 22/10/2013 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων "..... με ΑΦΜ:προκύπτει σαφώς ότι δεν είχε καμία αγορά εμπορευμάτων, ή υλικών, ή α και β υλών, για να πουλήσει τις τεράστιες ποσότητες χαρτιού στη λήπτρια επιχείρηση αλλά και από κανένα άλλο στοιχείο δεν προκύπτει ότι θα ασκούσε και τη δραστηριότητα της εμπορίας, πολύ δε περισσότερο να διακινήσει τις ποσότητες αυτές χωρίς μεταφορικά μέσα τα οποία δεν διέθετε σύμφωνα με τα στοιχεία που αναγράφονται στο ισολογισμό της 31/12/2003 και όλες οι συναλλαγές των χρήσεων αυτών που εμφανίζονται στα εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία είναι ανύπαρκτες και εικονικές.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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).

Στην προκειμένη περίπτωση ο εκδότης των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων στην χρήση 2003 ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος όπως αποδεικνύεται από την από 22/10/2013 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ του εκδότη των φορολογικών στοιχείων ".....με ΑΦΜ:, και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος- λήπτη των εικονικών στοιχείων.

Επειδή με της διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/97 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας ο ισχυρισμός ότι έγινε κακή ερμηνεία της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 παρ 4 του ν.2523/97 είναι απορριπτέος.

Επειδή η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία είχε ως αποτέλεσμα να εμφανίσει διογκωμένες τις αγορές – δαπάνες της και αντιστοίχως μειωμένα τα έσοδα της και ως εκ τούτου ή μειώθηκε ο φόρος εισοδήματος που έπρεπε να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο ή οδήγησε «πλασματικά» τα οικονομικά της αποτελέσματα σε ζημία με αποτέλεσμα όχι μόνο να μην καταβάλει καθόλου φόρο εισοδήματος αλλά να έχει και δικαίωμα να συμψηφίσει την «πλασματική» ζημία με τυχόν μελλοντικά κέρδη της. Αφετέρου συμψηφισε το ΦΠΑ των εκροών (πωλήσεων) με αυτό των εισροών (αγορών-δαπανών) έτσι ώστε ή να αποδώσει μειωμένο ποσό Φ.Π.Α. στο Ελληνικό Δημόσιο ή να οδηγήσει «πλασματικά» το ΦΠΑ σε πιστωτικό υπόλοιπο με αποτέλεσμα όχι μόνο να μην αποδώσει ΦΠΑ αλλά να έχει το δικαίωμα να συμψηφίσει το ποσό που αναλογεί στις αξίες των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 εδαφ. α' του Ν. 2523/1997, που αφορά αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν υπήρχε οποιοδήποτε οικονομικό συμφέρον για την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων **είναι αβάσιμος και απορριπτέος.**

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή

συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι με την επιβολή των φόρων και των προσαυξήσεων *αντιστρατεύονται δε ευθέως και την αρχή της αναλογικότητας που απορρέει από το Σύνταγμα και το Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Δίκαιο είναι αβάσιμος και απορριπτέος.*

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/10/2013 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών εισηγούμαστε την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ,/29-04-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της Α.Φ.Μ.και την επικύρωση της:

Υπ'αρ./31-12-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 ποσού 64.250,00 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :
Χρήση 2013

-Πρόστιμο ΚΒΣ 64.250,00 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).