



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

Καλλιθέα 01-09-2014

Αριθμός απόφασης: 2570

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.** Το άρθρο 50 του ν 4238/2014 (ΦΕΚ Α' 38).
- 3.** Την ΠΟΛ 1066/27-2-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 4.** Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της αρ./2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθ./2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής

περιόδου 01-01/31-12-2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την έκθεση ελέγχου του του Σ.Δ.Ο.Ε. .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. γ του άρθρου 50 του ν. 4238/2014 όπως προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 184 του ν.4261/2014 και της Εγκύκλιου ΠΟΛ 1142/15-05-2014, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2012 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 107.992,26€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 18 παρ. 2 και 9,6 παρ.1, 11 παρ 1, 12 παρ 1, 30 παρ 3 & 4 και 2 παρ 1 του ΚΒΣ καθώς και του άρθρου 19 του ν.2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης ουσιωδών και απαραίτητων εκ του νόμου στοιχείων αυτής. Προκύπτει ευθέως από τις ανωτέρω διατάξεις ότι τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το νόμω βάσιμο της καταλογιστικής πράξης και τα οποία πρέπει απαραιτήτως να περιλαμβάνονται στο σώμα της πράξης χωρίς να δύναται η έλλειψή τους να υποκατασταθεί από την οικεία έκθεση ελέγχου είναι τα εξής: α) οι εφαρμοζόμενες διατάξεις, β) η σύντομη περιγραφή της παράβασης, γ) το επιβαλλόμενο πρόστιμο και δ) εφόσον έχουν περιληφθεί στην ίδια πράξη άνω της μιας διακεκριμένης παράβασης, η αυτοτελής αναφορά της κάθε μια παράβασης και το αυτοτελές αντίστοιχο για κάθε μια από τις παραβάσεις πρόστιμο. Στην υπό κρίσιν περίπτωση τα βασικά στοιχεία που κατ' ελάχιστο περιεχόμενο θα πρέπει απαραιτήτως να έχουν περιληφθεί στο σώμα της καταλογιστικής πράξης ουδόλως αναφέρονται.

Η Φορολογική αρχή δεν ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΕ την εις βάρος του αποδοθείσα παράβαση κατά τις ανωτέρω ΔΙΑΚΡΙΤΕΣ στο νόμο ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ και δεν ΑΝΕΦΕΡΕ ΡΗΤΩΣ στην πράξη επιβολής προστίμου και στην οικεία έκθεση ελέγχου, ΠΟΙΑ ΑΚΡΙΒΩΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗ (από τις ανωτέρω τρεις περιπτώσεις εικονικότητας) ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΕΙ εις βάρος του, Η Φορολογική αρχή δεν ΑΝΕΦΕΡΕ στην πράξη επιβολής προστίμου και στην οικεία έκθεση ελέγχου ΤΑ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση της αποδιδόμενης εις βάρος του παράβασης, Η Φορολογική αρχή δεν ΑΝΑΦΕΡΕ στην πράξη επιβολής προστίμου και στην οικεία έκθεση ελέγχου κανένα στοιχείο ούτε ΠΡΟΕΒΑΛΕ κανένα ισχυρισμό από τον οποίο να προκύπτει η ΓΝΩΣΗ του περί της τυχόν εικονικότητας των επίδικων στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ο οποίος τυγχάνει ΥΠΑΡΚΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΣ ΠΡΟΣΩΠΟ, ως έχουσα το βάρος αποδείξεως, Η Φορολογική αρχή δεν ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΕ το καταλογιζόμενο πρόστιμο κατά τις ανωτέρω διακρίσεις του νόμου και δεν ΕΠΕΒΑΛΕ το προβλεπόμενο από τις διατάξεις αυτές πρόστιμο, δεδομένης της διαφοροποίησης του επιβλητέου προστίμου ανάλογα με το είδος της εικονικότητας. Συγκεκριμένα, στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται αορίστως ότι αποδίδεται εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη, ενώ επιβάλλεται το πρόστιμο στο διπλάσιο των συναλλαγών, ύψος που προβλέπεται εκ του νόμου για εικονικότητα που αφορά στη συναλλαγή και όχι στο πρόσωπο του εκδότη, χωρίς να ΑΝΑΦΕΡΕΙ ουδέν στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η ανυπαρξία της συναλλαγής.

Ως προς το παραδεκτό

Η προσφεύγουσα υπέβαλε Αίτηση Διοικητικής Επίλυσης της διαφοράς κατά των προσβαλλόμενων ΑΕΠ ΚΒΣ/2012,/2012,/2012 &/2012, με χωριστό δικόγραφο για κάθε πράξη ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/’94, η οποία όμως δεν συζητήθηκε στην ανωτέρω επιτροπή μέχρι την 31-12-2013.

Βάσει της ΠΟΛ 1152/2012 Υπ. Οικ. «Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε πράξη καταλογισμού φόρου ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά της, ως προς τον κύριο φόρο, τέλος ή εισφορά ή ως προς τον καταλογισμό της οικείας παράβασης, να ζητήσει, με αίτησή του απευθυνόμενη στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.), τη διοικητική επίλυση της διαφοράς. Η Επιτροπή επιλαμβάνεται της διοικητικής επίλυσης του συνόλου των διαφορών των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν **τον ίδιο έλεγχο**, εφόσον η διαφορά σε μία τουλάχιστον από αυτές καθιστά την Επιτροπή αρμόδια ή αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση αυτής.»

Εκ των προσβαλλομένων με χωριστά δικόγραφα ΑΕΠ Κ.Β.Σ., η με αρ./2012 αφορώσα την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2005 περιλαμβάνει την καταλογισθείσα διακεκριμένα παράβαση με πρόστιμο (διαφορά) ύψους 107.992,26€ δηλαδή μεγαλύτερης των 50.000€. Κατόπιν αυτού νομίμως, καίτοι με διαφορετικά δικόγραφα, εισήχθησαν προς εξέταση το σύνολο των παραπάνω πράξεων ως προερχόμενων από τον ίδιο έλεγχο ήτοι την από έκθεση του ΣΔΟΕ.

Με την περίπτωση γ' όπως αυτή προστέθηκε στο [άρθρο 50 του ν.4238/2014](#) , ορίζεται ότι οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 της παραγράφου α' του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει σχετική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή έχει παραιτηθεί από προσφυγή που ασκήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου τέταρτου του ν. 4183/2013 (Α'86). Η σχετική αίτηση του φορολογούμενου προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) εξετάζεται μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (.....).

Συνεπώς και υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, οι υποθέσεις που εισήχθησαν με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) και δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013, δύνανται να εξετάζονται από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, κατόπιν υποβολής μέσω της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, η οποία αποφαινεται στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών, μετά την οποία η αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Επισημαίνεται ότι τα οριζόμενα στην ως άνω νέα περίπτωση γ' του άρθρου 50 του ν.4238/2014, δεν καταλαμβάνουν τις αιτήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στο πλαίσιο του δικαστικού συμβιβασμού.

Εν προκειμένω ο προσφεύγων παραιτούμενος από τις προσφυγές που κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου με αρ. παραίτησης ΓΑΚ/2014 (ΓΑΚ προσφυγής/2013 για ΑΕΠ/2012), με αρ. ΓΑΚ/2014 (ΓΑΚ προσφυγής/2013 για ΑΕΠ/2012), με αρ. ΓΑΚ/2014 (ΓΑΚ προσφυγής/2013 για ΑΕΠ/2012) & με αρ. ΓΑΚ/2014 (ΓΑΚ προσφυγής/2013 για ΑΕΠ/2012) υπέβαλλε αιτήσεις (ενδικοφανείς προσφυγές του άρθρου 63/ ν.4174/2013) με Α.Π./2014,/2014,/2014 &/2014, χωριστές για κάθε πράξη ενώπιον της Υπηρεσίας μας οι οποίες συνέπεια της νομίμου υποβολής τους προς την επιτροπή του άρθρου 70^Α του ΚΦΕ και τηρουμένης της διαδικασίας

που ορίζεται στην περίπτωση γ' όπως αυτή προστέθηκε στο [άρθρο 50 του ν.4238/2014](#), **παραδεκτώς ασκείται η παρούσα στην υπηρεσία μας.**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου η οποία συνυποβάλλεται με την παρούσα έκθεση και αποτελεί την αιτιολογία του επίδικου φύλλου (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει στην σελίδα 25 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου για τον καταλογισμό παραβάσεων σε λήπτη εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από φορολογικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι: από το τμήμα μητρώου της ΔΟΥ (είναι η αρμόδια ΔΟΥ για την εκδότρια επιχείρηση) προέκυψε ότι η επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών στις με αντικείμενο εργασιών Εισαγωγές -Λιανικό και Χονδρικό Εμπόριο ετοιμών ενδυμάτων και δερματίνων ειδών με έδρα επί της οδού και Με την υπ' αριθ. /2004 Δήλωση Μεταβολής, μεταφοράς έδρας στην οδό, άλλαξε αντικείμενο εργασιών και δραστηριοποιήθηκε στο χονδρικό εμπόριο ηλεκτρολογικών υλικών και καλωδίων με διακριτικό τίτλο " " χωρίς να δηλώσει άλλους αποθηκευτικούς χώρους ή υποκαταστήματα. Το οικείο κλιμάκιο ελέγχου του ΣΔΟΕ μετά από εμπεριστατωμένο και διεξοδικό έλεγχο κατέληξε ότι η εκδότρια επιχείρηση δήλωσε αρχικά την πρώτη έδρα της (.....) με μόνο σκοπό να γίνει έναρξη εργασιών καθώς στον χώρο εκείνο ουδέποτε λειτούργησε η επιχείρηση ούτε αποθήκευσε εκεί εμπορεύματα. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό (υπαλληλικό ή εργατικό), δεν διέθετε μηχανήματα, εργαστήρια κατασκευής ενδυμάτων, ούτε μεταφορικά επαγγελματικά μέσα, ούτε καμιάς μορφής υλικοτεχνική υποδομή. Ταυτόχρονα εμφανίζεται να εκδίδει φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας για την πώληση αντιστοιχών μεγάλων ποσοτήτων εμπορευσιμων αγαθών, γεγονός που παραπέμπει σε αναλόγου εύρους επιχείρηση που θα διέθετε ανάλογα αυξημένη στελέχωση και υλικοτεχνική υποδομή. Δεν προέβη ποτέ σε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων (ενδυμάτων) ή πρώτων υλών ή ηλεκτρολογικού υλικού ή καλωδίων από το εξωτερικό, από το έτος 2004 και εντεύθεν όπου δήλωσε την μεταβολή επιτηδεύματος. Ενώ η εκδότρια επιχείρηση είχε μεταφέρει την έδρα της από στην οδό, συνέχιζε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία από την παλιά έδρα, (.....) στην οποία στην πραγματικότητα ως επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε, με τον διακριτικό τίτλο που ουδέποτε δηλώθηκε στην φορολογούσα Αρχή "

..... ". Εν τω μεταξύ είχε εγκαταλείψει και την νέα έδρα της (.....), ωστόσο εξέδιδε φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιώντας την με τον διακριτικό τίτλο Οι περισσότεροι εκ των ληπτών των φορολογικών στοιχείων της εν λόγω επιχείρησης του δήλωσαν στην ελέγκτρια Αρχή ότι δεν τον ήξεραν, και ότι συνεργάστηκαν με τον δήθεν οδηγό ή δήθεν πλασιέ του. Ακόμα, ο εκδότης των εικονικών φορολογικών στοιχείων ουδέποτε συνεργάστηκε με την φορολογική αρχή, ούτε παρουσιάστηκε για να παρέχει τις απαραίτητες εξηγήσεις για την εμπορική και οικονομική του δραστηριότητα, ούτε επικοινωνήσε με οποιοδήποτε τρόπο με την ελέγκτρια Αρχή παρά τις επίμονες και επανειλημμένες της προσπάθειες. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών (λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από φορολογικά ανύπαρκτη επιχείρηση) στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι ελαττωματική, όπως άδικα υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή τα παρατιθέμενα στην παραπάνω έκθεση στοιχεία ορθά κρίθηκαν επαρκή από τον έλεγχο για τον καταλογισμό παραβάσεων στην επιχείρηση για την έκδοση εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων. Διότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.2523/97 και της Σ.τ.Ε. Αριθμός 116/2013 τα παρατιθέμενα στοιχεία νομίμως κρίθηκαν επαρκή προκειμένου και η λήπτρια προσφεύγουσα να χαρακτηριστεί ως κακόπιστη, καθώς «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, 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).

Περαιτέρω, δεν αναφέρεται κανένα ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ στοιχείο που να αποδεικνύει το πραγματικό των συναλλαγών και διαπιστώνεται ΠΛΗΡΗΣ ΑΔΥΝΑΜΙΑ απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών από την λήπτρια επιχείρηση **η οποία δεδομένης της φορολογικής ανυπαρξίας του εκδότη φέρει το βάρος της απόδειξης των εν λόγω συναλλαγών (νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης) προκειμένου να χαρακτηριστεί ως καλόπιστη.** Επιπρόσθετα πρέπει να σημειωθεί ότι ο φερόμενος τρόπος εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών με «μετρητά», μπορεί βάσει του ύψους των συναλλαγών για τη συγκεκριμένη χρήση να μην αποτελεί παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, όμως ο τρόπος αυτός εξόφλησης (μετρητά) δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως τεκμήριο καλής πίστης.

Επειδή, ως προς τον τύπο έκδοσης, η επίμαχη με αρ./2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου πράξη πράγματι τυγχάνει τυπικά πλημμελής, διότι δεν επεβλήθη διακεκριμένα ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, **χωρίς όμως να είναι εξ' αυτού του λόγου ακυρωτέα**, καθώς με την νέα διάταξη της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3900/2010 και αναριθμήθηκε ορθώς ως "παράγραφος 6" με την παρ. 2 του άρθρου 65 του Ν. 3994/2011), κατά την οποία : *«6. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ... φορολογικής ή τελωνειακής αρχής : ... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ορίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και α-ποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης»*, και δεν επήλθε βλάβη σε βάρος της προσφεύγουσας δεδομένου δεν επηρεάστηκε το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την παραβίαση της συνταγματικής αναλογικότητας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος καθόσον, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 2112/1984, 1149/1988, 2153/1989, 268, 393/1993, 990/2004 ΟΛ., 564/2006, 596/2007, 628/2008).

Είναι σαφές λοιπόν ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι τα ποσά των προστίμων προβλέπονται στο νόμο (άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή τους με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του π.δ. 186/92 και ν. 2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...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».

Κατά συνέπεια ο συγκεκριμένος λόγος πρέπει να απορριφθεί.

Περαιτέρω επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) του Υπ. Οικ. με οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό των οικονομικών η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, από την οποία προβλέπεται μεταξύ των άλλων: Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990). 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 οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, **όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση**, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, 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 πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον

μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/[ΠΟΛ.1099/27.4.1994](#) υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του Ν.1914/1990, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του Ν.[2198/1994](#).

Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα έχει ελεγχθεί και περαιώσει (εξομοιώνεται με έλεγχο) τις διαχειριστικές περιόδους από 1-1-2004 έως 31-12-2005, και επειδή τα συγκεκριμένα στοιχεία δύναται βάσει των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ΚΦΕ και 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 καθώς και την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) του Υπ. Οικ., νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για τις συγκεκριμένες παραβάσεις, καθώς τα στοιχεία για τα οποία καταλογίστηκαν εμπίπτουν στις διατάξεις περί «νέων στοιχείων» σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και νομολογία που παραπάνω αναλύθηκε.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής στο σύνολό τους και την επικύρωση της με αρ./2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Πρόστιμο διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2005 συνολικού ποσού 107.992,26€.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

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).