



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 16/05/2018

Αριθμός απόφασης: **949**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του «.....» **με ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες βαφής αυτοκινήτων, με έδρα την πόλη της, επί της οδούΤ.Κ....., κατά της υπ' αριθ' **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ' Δ.Ο.Υ....., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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, **επαγόμεστε** τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **4.784,00€**, για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους: α) άνω των 880,00€ σε μία **(1) περίπτωση** Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 1.080,00€ πλέον Φ.Π.Α. 226,80€ & συνολικής αξίας 1.306,80€, β) σε **έξι (6) περιπτώσεις** Τ.Π.Υ., κάτω των 880,00€, καθαρής αξίας 3.390,00€ πλέον Φ.Π.Α. 689,10€ & συνολικής αξίας 4.079,10€, γ) **άνω των 1.200,00€ σε μία (1) περίπτωση** Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.480,00€ πλέον Φ.Π.Α. 340,40€ & συνολικής αξίας 1.820,40€ και **δ)σε επτά (7) περιπτώσεις Τ.Π.Υ. κάτω των 1.200€**, καθαρής αξίας 6.010,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.362,50€ & συνολικής αξίας 7.372,50€, με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από τηνΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ για ατυχήματα των οχημάτων τους.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στον προσφεύγοντα, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), δυνάμει της με αριθμό .../2017 εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων(Υ.Ε.Δ.Δ.Ε), βάσει του οποίου συντάχθηκε η από .../2017, σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ186/92) και ΚΦΔ(Ν.4093/2012), με αριθμό Σ.Δ.Ε 2372/2017, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ΚΦΔ καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, η ως άνω παράβαση της έκδοσης εικονικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με υποκρυπτόμενο συναυτουργό τον....., με λήπτες διάφορους ιδιώτες, οι οποίοι αποζημιώνονταν από τηνΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ για ατυχήματα των οχημάτων τους, όπως αναλυτικά περιγράφονται στα οικεία κεφάλαια της έκθεσης.

Αιτία ελέγχου για την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, αποτέλεσε η με αριθμό .../2013 Εισαγγελική Παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών ..., με την οποία ανατέθηκε, η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τελέσεως **αξιόποινων πράξεων και συγκεκριμένα της έκδοσης - αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.**

Η Εισαγγελική Παραγγελία, αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που διενεργήθηκε στο πλαίσιο προγενέστερης Εισαγγελικής Παραγγελίας, με την οποία είχε αρχικώς ανατεθεί η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την διαπίστωση της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων με

βάση την έκθεση κατ' άρθρο 38 του ΚΠΔ, του 1ου Ειδικού Ανακριτικού Τμήματος του Πρωτοδικείου προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Σύμφωνα με την έκθεση κατ' άρθρο 38 του ΚΠΔ, οικαιείχαν καταρτίσει 689 πλαστά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.010.932,84€ (με συνυπολογισμό Φ.Π.Α.), που φέρονται ότι εκδόθηκαν από δεκατέσσερα (14) συνεργεία αυτοκινήτων, από τα οποία τα δέκα (10) είναι ανύπαρκτα ως επιχειρήσεις ενώ των λοιπών τεσσάρων (4) συνεργείων έγινε πλαστογράφηση σφραγίδων υπαρκτών επιχειρήσεων.

Τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση φακέλων **εικονικών ζημιών** με σκοπό την αποκόμιση κέρδους προερχόμενου από την αντίστοιχη ζημία σε βάρος Ασφαλιστικού Οργανισμού της ημεδαπής θυγατρικής εταιρείας της Εθνικής Τράπεζας(Ε.Τ.Ε), με την επωνυμία «ΕΘΝΙΚΗ Α.Ε.Ε.Γ.Α.», μέσω της είσπραξης αποζημιώσεων.

Ο φάκελος της Εισαγγελικής Παραγγελίας περιέχει πλήθος στοιχείων, μεταξύ αυτών και τα ακόλουθα:

1. Το με αριθ. Πρωτ...../**2011** έγγραφο της Υπ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας με την σχηματισθείσα δικογραφία προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών..., συμπεριλαμβάνοντας στους κατηγορούμενους **και τον προσφεύγοντα**.

2. Τον έλεγχο του ΣΔΟΕμε τη διαπίστωση ότι ο κ.τουκαι τηςμε ΑΦΜ....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.είναι υποκρυπτόμενος εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009, 2010 και 2011. Τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία αναφέρονται σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, όπως αναλύονταν από τις διατάξεις του άρθρου 19, παρ. 3, 4 του Ν. 2523/1997, και του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, η δε συνολική αξία τους ανέρχεται στο ποσό 1.007.266,64 €. Επίσης ητουκαι τηςμε ΑΦΜ....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ....., εμπλέκεται ως άμεση συνεργός στην έκδοση των παραπάνω πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3. Το πόρισμα της διεύθυνσης εσωτερικού ελέγχου της ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ και του ΟΜΙΛΟΥ για τον Κλάδο Αυτοκινήτου της «ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΩΝ Η ΕΘΝΙΚΗ» το οποίο αναφέρει ότι, αποκαλύφθηκε κύκλωμα που, δρώντας συστηματικά σε βάρος των συμφερόντων της Εταιρίας, κατάφερε να εκταμιεύσει και να ιδιοποιηθεί αποζημιώσεις τροχαίων ατυχημάτων, ύψους 1.812.230€ ευρώ.

Συγκεκριμένα, οι εν λόγω καταβολές αφορούσαν είτε ανύπαρκτα ασφαλιστικά γεγονότα, δηλαδή ζημιές οχημάτων οι οποίες δεν τεκμαίρονται από το υποστηρικτικό υλικό των φακέλων, είτε γεγονότα για την αποζημίωση των οποίων έγινε εκτεταμένη χρήση πλαστών τιμολογίων επισκευής. Στο κύκλωμα, η δράση του οποίου χρονικά προσδιορίζεται τουλάχιστον από το έτος 2007, συμμετείχαν 12 άτομα, από τα οποία τα πέντε ήταν υπάλληλοι – στελέχη του Καταστήματος της Εταιρίας στη(.....), δύο πραγματογνώμονες (.....), δύο ασφαλιστικοί πράκτορες (.....), ένας ιδιοκτήτης συνεργείου επισκευής οχημάτων (.....) καθώς και δύο συγγενικά πρόσωπα του τελευταίου (.....).

Από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, που διενεργήθηκε στα πρόσθετα βιβλία εισερχομένων οχημάτων των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στο κύκλωμα έκδοσης εικονικών παραστατικών, διαπιστώθηκε ότι :

- Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων τα υποτιθέμενα οχήματα που εμπλέκονταν σε ατυχήματα των επίμαχων φακέλων ζημιών, πρώτα εισέρχονταν σε συνεργεία βαφής αυτοκινήτων και σε μεταγενέστερη ημερομηνία εισέρχονταν σε συνεργείο επισκευής σύμφωνα με τις ημερομηνίες των παραστατικών στοιχείων και των στοιχείων των πρόσθετων βιβλίων εισερχομένων.
- Σε πλείστες των περιπτώσεων εκδίδονταν τα φορολογικά στοιχεία από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις την ίδια ημερομηνία με την ημερομηνία που διενεργούνταν η πραγματογνωμοσύνη του οχήματος που εμπλέκονταν στο υποτιθέμενο ατύχημα και στην ίδια ημερομηνία αποζημιώνονταν και ο ασφαλισμένος.
- Σε πολλές περιπτώσεις συμβαίνει το ίδιο όχημα να βρίσκεται ταυτόχρονα την ίδια ημερομηνία σε δύο αλλά και σε τρία συνεργεία για επισκευή και βαφή.
- Σε αρκετές περιπτώσεις τα οχήματα που εμπλέκονται σε υποτιθέμενα ατυχήματα και συμπεριλαμβάνονται στους φακέλους ζημιών, εισέρχονται στα συνεργεία για να επισκευασθούν πριν από την ημερομηνία των ατυχημάτων. Οι διαπιστώσεις αυτές προέκυψαν από την επεξεργασία των πρόσθετων βιβλίων εισερχομένων οχημάτων, όσα από αυτά προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, διότι υπήρξαν και επιχειρήσεις, οι οποίες δήλωσαν απώλεια του βιβλίου εισερχομένων.
- **Ειδικότερα**, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι:
- Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο είναι:

α/α	Είδος Στιχείου	Νο Α.Π.Υ. – Τ.Π.Υ.	Ημερομηνία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Ποσό Φ.Π.Α.	ΑΡ.ΦΑΚ.ΑΤΥΧ.
1	Τ.Π.Υ.		13/01/2010	714,00	600,00	114,00	
2	Τ.Π.Υ.		23/02/2010	642,60	540,00	102,60	
3	Τ.Π.Υ.		23/03/2010	1.306,80	1.080,00	226,80	
4	Τ.Π.Υ.		23/03/2010	871,20	720,00	151,20	
5	Τ.Π.Υ.		07/04/2010	762,30	630,00	132,30	
6	Τ.Π.Υ.		27/04/2010	471,90	390,00	81,90	
7	Τ.Π.Υ.		18/05/2010	617,10	510,00	107,10	
8	Τ.Π.Υ.		01/06/2010	1.197,90	990,00	207,90	
9	Τ.Π.Υ.		14/07/2010	1.230,00	1.000,00	230,00	
10	Τ.Π.Υ.		27/07/2010	1.820,40	1.480,00	340,40	
11	Τ.Π.Υ.		08/09/2010	615,00	500,00	115,00	
12	Τ.Π.Υ.		29/09/2010	959,40	780,00	179,40	

13	Τ.Π.Υ.		11/10/2010	922,50	750,00	172,50	
14	Τ.Π.Υ.		20/10/2010	1.107,00	900,00	207,00	
15	Τ.Π.Υ.		09/11/2010	1.340,70	1.090,00	250,70	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2010				14.578,80	11.960,00	2.618,80	

- Για πλήθος φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και τα οποία συμπεριλήφθηκαν στους επίμαχους φακέλους ζημιών δεν τεκμαίρεται η ζημιά από τις φωτογραφίες.
- Υπάρχουν κοινές φωτογραφίες σε πλήθος ατυχημάτων, σύμφωνα με τον έλεγχο της Εθνικής και τους αναλυτικούς πίνακες με πληροφορίες των (330) τριακοσίων τριάντα φακέλων ασφαλιστικών γεγονότων (ημερομηνίες ατυχήματος, πραγματογνωμοσύνης, αποζημίωσης, στοιχεία εμπλεκόμενων οχημάτων, κόστος αποζημίωσης, εμπλεκόμενος πραγματογνώμονας και διακανονιστής ανά ατύχημα, εκδότης και κομιστής της επιταγής αποζημίωσης, φορολογικά στοιχεία ανά φάκελο κλπ.), στοιχεία που βρίσκονται στον φάκελο της υπόθεσης.
- Υπάρχουν εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία σε φακέλους που χαρακτηρίστηκαν εξ ολοκλήρου εικονικά τα ατυχήματα από τον ανακριτή, κομιστής των επιταγών στα ατυχήματα αυτά είναι ο και οι συνεργάτες του.
- Ο γραφικός χαρακτήρας σε πολλές (Α.Π.Υ.) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότηταςμε Α.Φ.Μ..... είναι τηςκαι του....., πρακτική που χρησιμοποιήθηκε για την σύνταξη και των πλαστών φορολογικών στοιχείων.
- Αναλυτικότερα όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της φορολογικής αρχής εμπεριέχονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ΚΦΔ, στις σελ. 8-32.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου .../2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επικαλούμενος τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, προστίμου ΚΒΣ, για τους παρακάτω λόγους:

α) Παραγραφή αξίωσης του Δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης

β) Οι συναλλαγές είναι υπαρκτές καθότι με την Εθνική Ασφαλιστική Εταιρεία, συνεργάζεται χρόνια. Στο δικό του συνεργείο εισάγονται τα αυτοκίνητα μόνο για βαφή, είτε ολόκληρα είτε πολλές φορές τμήματα αυτών. Στην περίπτωση που έχει μόνο επιμέρους τμήματα για βαφή, σημαίνει ότι το υπόλοιπο τμήμα ή τμήματα του αυτοκινήτου που υπέστησαν ζημιά από τροχαίο, βρίσκονται σε κάποιο άλλο συνεργείο για την απαιτούμενη επισκευή, και για την σύντομη ολοκλήρωση επισκευής του αυτοκινήτου, Στη περίπτωση αυτή θα εκδοθούν ταυτόχρονα από την προσφεύγουσα και από το άλλο συνεργείο επισκευής δυο ή και περισσότερα φορολογικά στοιχεία.

Δεν έχει καμία ανάμειξη στο εν λόγω κύκλωμα απάτης και δεν είχε και καμία υπόνοια για όλη αυτήν την παράνομη διαδικασία που γινόταν. .

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, με το άρθρο **72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, στο άρθρο **9 παρ. 5 του ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο **84 παρ. 1 του ν.2238/94** ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο **84 παρ. 4 του ν.2238/94** ορίζεται ότι: «το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή, με την παρ. **2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....».

Επειδή σύμφωνα με την 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...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, με την ΠΟΛ. **1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η

προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή στο άρθρο **13 του ν. 3296/2004** «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου», όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3842/2010 και ισχύει από το οικον. έτος 2011 και μετά ορίζεται ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και **θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς** για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15».

Στο άρθρο 14 «1.Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται:

α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία της κατά περίπτωση προσήκουσας κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ»....

3. Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 **εξαιρούνται:**

α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.,

ανεξαρτήτως του μεγέθους και της επίπτωσής της επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ή με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα.

β. Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, για τα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, καθώς και δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, για τις οποίες δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Περαιτέρω στην παρ. 7 του άρθρου 17 ορίζεται ότι: «7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόσθηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκρών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου.

Και στην παρ. 8: «8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Με απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των ίδιων διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών.

Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1191/17-12-2010 ορίζεται ότι: «2. Η περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις αυτής της περίπτωσης, εξαιρούνται του αυτοελέγχου δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους οι οποίες βαρύνονται: α) με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των

παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δηλαδή με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το μέγεθος τους και την επίπτωση που τελικώς έχουν επί του κύρους των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή β) με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα, δηλαδή με παράβαση μη επίδειξης οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου από εκείνα που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του πλήθους των μη επιδειχθέντων. Περαιτέρω και όσον αφορά ειδικά την παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων του Κ.Β.Σ., διευκρινίζεται επιπλέον ότι αυτή θεωρείται κατ' αρχήν ότι βαρύνει τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας διαπιστώθηκε, εκτός αν από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. ή τα υφιστάμενα εν γένει στοιχεία προκύπτει αποδεδειγμένα ότι η μη επίδειξη αφορά και βιβλία ή στοιχεία της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, οπότε εξαιρείται του αυτοελέγχου και η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος. Στις περιπτώσεις που τα μη επιδειχθέντα βιβλία ή στοιχεία αφορούν αποκλειστικά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τότε εξαιρείται του αυτοελέγχου μόνο η εν λόγω διαχειριστική περίοδος και όχι και αυτή εντός της οποίας δεν έγινε η επίδειξη των βιβλίων ή στοιχείων.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ως άνω εξαίρεση ισχύει, εφόσον πρόκειται για παραβάσεις σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως ειλικρινών, δηλαδή κατά το χρόνο υποβολής αυτών, έχουν ήδη επιδοθεί στους υπόχρεους από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες (Σ.Δ.Ο.Ε., Ελεγκτικά Κέντρα, Δ.Ο.Υ.) οι οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), ενώ οποιεσδήποτε άλλες ήδη διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται, όμως, σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα γι' αυτές τις παραβάσεις πρόστιμα.

Επίσης, σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει, ανεξάρτητα αν οι σχετικές παραβάσεις που την επισύρουν αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στον αυτοέλεγχο ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στον αυτοέλεγχο.

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «2. 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 αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ. .../2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS (υποσύστημα ΚΒΣ-παραβάσεις φορολογουμένου) δεν είχαν επιδοθεί στον προσφεύγοντα εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το χρόνο δηλ. που επέρχεται η περαίωση αυτής ως ειλικρινούς, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, που θα αποτελούσαν λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ – Ν. 4337/2015 και Ν. 4174/2013, στον προσφεύγοντα, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.για τη χρήση 2010, με αφορμή την από/2013 Παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, η οποία προέκυψε κατόπιν της με αριθμ./2011, σχηματισθείσας δικογραφίας προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών ...σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, το οποίο περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την υποβολή της αριθμ. .../2011 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 ν. 3296/2004 και θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής, εφόσον: α) δεν υπάγεται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 14 του ως άνω νόμου β) δεν περιλαμβάνεται στις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση το καθορισθέν δείγμα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, όπως προκύπτει από τα αριθμ. Πρωτ.-/2018(εισερχόμενο ΔΕΔ) και/2018, έγγραφα των Δ.Ο.Υ. ... και....., που εστάλησαν σε απάντηση των αριθμ. πρωτ./2018 και .../2018 εγγράφων της υπηρεσίας μας και γ) δεν είχαν επιδοθεί κατά το χρόνο υποβολής της εν λόγω δήλωσης εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Συνεπώς, εφόσον το προαναφερθέν πληροφοριακό δελτίο παρελήφθη μετά την ήδη συντελεσθείσα αυτοπεραίωση (ν. 3296/2004), η οποία εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου επί του οποίου επιτεύχθηκε συμβιβασμός, δε συντρέχει περίπτωση εξαίρεσης από αυτήν, ούτε η ελεγχόμενη επιχείρηση περιλαμβάνεται στο δείγμα ελέγχου της οικείας χρήσης, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994, όπως συμπληρωματικό στοιχείο για την ελέγχουσα αρχή

(..Δ.Ο.Υ) που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων (αρθρ.84&4 και 68&2 Ν.2238/94), αποτελεί η από... /2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η οποία λήφθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, στον 6ο χρόνο της 10ετούς παραγραφής. Τα δύο αυτά στοιχεία, η από/2013 Εισαγγελική Παραγγελία και η από.../2017 έκθεση ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για τη χρήση 2010 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί υπαρκτών συναλλαγών:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ. 4 του Ν.2523/97**, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο:

4. «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 νομικό 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».

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα

γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :
“ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.....»

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου....».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 658/2000, 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, η από .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ(ΠΔ186/92) και ΚΦΔ(Ν.4174/2013), σε βάρος του προσφεύγοντα που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ..., η οποία στηρίχθηκε στα στοιχεία που εμπεριέχονται στο σχετικό φάκελο της Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών με Α.Β.Μ. .../2013, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους, που στοιχειοθετείται η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών του στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010:

- Για πλήθος φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε δεν τεκμαίρεται η ζημιά από τις φωτογραφίες.
- Υπήρχαν κοινές φωτογραφίες σε πλήθος ατυχημάτων.

- Υπήρχαν εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία σε φακέλους που χαρακτηρίστηκαν όλως εικονικά ατυχήματα από τον ανακριτή.
- Κομιστής των επιταγών στα ατυχήματα αυτά ήταν ο και οι συνεργάτες του, ενώ κομιστής της επιταγής στους (Φ138) και (Φ212) ήταν ο προσφεύγων για επιταγή που εκδόθηκε στους ασφαλισμένους (χωρίς να υπάρχει εκχώρηση της ζημίας).
- Ο γραφικός χαρακτήρας σε πολλές Α.Π.Υ. εκδόσεως του προσφεύγοντος ήταν της και του....., πρακτική που χρησιμοποιήθηκε για την σύνταξη και των πλαστών φορολογικών στοιχείων.
- Τα οχήματα που έβαφε ο προσφεύγων, βρίσκονταν ταυτόχρονα και στο συνεργείο του και σε άλλα συνεργεία σύμφωνα με τα πρόσθετα βιβλία των εμπλεκόμενων.
- Τα οχήματα βάφονταν πρώτα από τον προσφεύγοντα και μετά επισκευάζονταν από τα άλλα συνεργεία.
- Τα οχήματα που επισκεύαζε, εισέρχονταν στο συνεργείο του προσφεύγοντα πριν από την ημερομηνία του ατυχήματος.
- Ο προσφεύγων εξέδιδε τα φορολογικά στοιχεία σχεδόν την ίδια ημερομηνία με την πραγματογνωμοσύνη και την ημερομηνία αποζημίωσης.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» **με ΑΦΜ** και την επικύρωση _της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Ποσό προστίμου ΚΒΣ	4.784,00	4.784,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.