



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 16/05/2018

Αριθμός απόφασης: **947**

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 πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «.....» **με ΑΦΜ.....**, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες βαφής αυτοκινήτων, με έδρα την πόλη της, επί της οδού....., Τ.Κ....., κατά της υπ' αριθ' .../**2017** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, 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 πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, **επαγόμαστε** τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3, περ.β', του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **19.830,00€**, για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους: α) σε **είκοσι επτά (27)** περιπτώσεις Α.Π.Υ., άνω των 880,00€, καθαρής αξίας 33.915,08€ πλέον Φ.Π.Α. 6.443,87€ & συνολικής αξίας 40.358,95€ και β) σε **είκοσι πέντε (25)** περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 880,00€, καθαρής αξίας 15.660,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.975,40€ & συνολικής αξίας 18.635,40€, με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την ΕΘΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ 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 .../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 1/1-31/12/2008, η ως άνω παράβαση της έκδοσης εικονικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, και λήπτες ιδιώτες, οι οποίοι αποζημιώνονταν από την ΕΘΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ 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, οικαι είχαν 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..... του και της με 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 ητου και της με 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 Θεσσαλονίκη (.....), 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	No Α.Π.Υ. – Τ.Π.Υ.	Ημερομηνία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Ποσό Φ.Π.Α.	ΑΡ.ΦΑΚ.ΑΤΥΧ.
1	ΑΠΥ		17/01/2008	1.231,65	1.035,00	196,65	
2	ΑΠΥ		24/01/2008	1.094,80	920,00	174,80	
3	ΑΠΥ		30/01/2008	963,90	810,00	153,90	
4	ΑΠΥ		30/01/2008	1.035,30	870,00	165,30	
5	ΑΠΥ		30/01/2008	916,30	770,00	146,30	
6	ΑΠΥ		12/02/2008	785,40	660,00	125,40	
7	ΑΠΥ		12/02/2008	1.106,70	930,00	176,70	
8	ΑΠΥ		12/02/2008	1.297,10	1.090,00	207,10	
9	ΑΠΥ		20/02/2008	416,50	350,00	66,50	
10	ΑΠΥ		05/03/2008	1.451,80	1.220,00	231,80	

11	АПУ		11/03/2008	1.475,60	1.240,00	235,60	
12	АПУ		27/03/2008	833,00	700,00	133,00	
13	АПУ		27/03/2008	809,20	680,00	129,20	
14	АПУ		03/04/2008	1.023,40	860,00	163,40	
15	АПУ		11/04/2008	1.475,60	1.240,00	235,60	
16	АПУ		17/04/2008	1.904,00	1.600,00	304,00	
17	АПУ		23/04/2008	1.106,70	930,00	176,70	
18	АПУ		14/05/2008	1.106,70	930,00	176,70	
19	АПУ		28/05/2008	1.225,70	1.030,00	195,70	
20	АПУ		19/06/2008	2.142,00	1.800,00	342,00	
21	АПУ		19/06/2008	892,50	750,00	142,50	
22	АПУ		10/07/2008	1.071,00	900,00	171,00	
23	АПУ		17/07/2008	856,80	720,00	136,80	
24	АПУ		30/07/2008	1.451,80	1.220,00	231,80	
25	АПУ		30/07/2008	856,80	720,00	136,80	
26	АПУ		30/07/2008	1.178,10	990,00	188,10	
27	АПУ		28/08/2008	380,80	320,00	60,80	
28	АПУ		28/08/2008	1.356,60	1.140,00	216,60	
29	АПУ		04/09/2008	999,60	840,00	159,60	
30	АПУ		04/09/2008	606,90	510,00	96,90	
31	АПУ		11/09/2008	1.297,10	1.090,00	207,10	
32	АПУ		19/09/2008	1.856,40	1.560,00	296,40	
33	АПУ		24/09/2008	1.677,90	1.410,00	267,90	
34	АПУ		24/09/2008	285,60	240,00	45,60	
35	АПУ		08/10/2008	1.642,20	1.380,00	262,20	
36	АПУ		15/10/2008	2.380,00	2.000,00	380,00	
37	АПУ		15/10/2008	1.011,50	850,00	161,50	
38	АПУ		23/10/2008	1.356,70	1.140,08	216,62	
39	АПУ		29/10/2008	749,70	630,00	119,70	
40	АПУ		31/10/2008	285,60	240,00	45,60	
41	АПУ		13/11/2008	464,10	390,00	74,10	
42	АПУ		13/11/2008	1.392,30	1.170,00	222,30	
43	АПУ		17/11/2008	606,90	510,00	96,90	
44	АПУ		20/11/2008	999,60	840,00	159,60	
45	АПУ		27/11/2008	1.392,30	1.170,00	222,30	
46	АПУ		04/12/2008	1.499,40	1.260,00	239,40	
47	АПУ		04/12/2008	1.047,20	880,00	167,20	
48	АПУ		11/12/2008	856,80	720,00	136,80	
49	АПУ		11/12/2008	2.618,00	2.200,00	418,00	
50	АПУ		16/12/2008	571,20	480,00	91,20	
51	АПУ		17/12/2008	1.570,80	1.320,00	250,80	
52	АПУ		23/12/2008	380,80	320,00	60,80	

ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2008	58.994,35	49.575,08	9.419,27	
--------------------------	------------------	------------------	-----------------	--

- 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 είναικαι 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 τον προσφεύγοντα 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 στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

1.«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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. « Το δικαίωμα του Δημοσίου για την 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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων

Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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 βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

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 περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, 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 από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). 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 βάση 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). 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 προϊστάμενου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι ο προσφεύγων περαίωσε την επίμαχη χρήση 2008(οικ.2009), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αριθ. .../2010, εκκαθαριστικού σημειώματος

περαίωσης του Ν.3888/2010, που εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, για τις χρήσεις 2004, 2007,2008 και 2009(οικ. 2005 και 2008-2010), συνολικού ποσού 2.279,38€.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, η έκδοση των πενήντα δύο(52) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 49.575,08€,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.419,27€, στη χρήση 2008, από τον προσφεύγοντα, περιήλθε σε γνώση της ΥΕΕΔΕμε την υπ' αριθ. ../2013 Παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, η οποία προέκυψε κατόπιν της με αριθ. ../2011, σχηματισθείσας δικογραφίας προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών..., **και μετά** τη διενεργούμενη περαίωση του Ν.3888/2010(σχετ. το με αριθ. ../2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης) και επομένως αποτελεί **συμπληρωματικό στοιχείο** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ,α' του Ν.2238/1994, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής σε δεκαετία. Επιπροσθέτως, η από ../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε....., η οποία επίσης αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ,α' του Ν.2238/1994, περιήλθε στη Δ.Ο.Υ....., στον 8^ο χρόνο της 10ετούς παραγραφής. Και ως εκ τούτων, **δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.**

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία 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 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, 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 εμπεριστατωμένα 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 ελεγχόμενου, 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 1/1-31/12/2008:

- 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 οκαι 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 τηςκαι 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 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

- Η υπ' αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Ποσό προστίμου ΚΒΣ	19.830,00	19.830,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**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.