



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

Θεσσαλονίκη 13/07/16

Αριθμός απόφασης: 824

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

**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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης..... και με αριθμό πρωτοκόλλου**
ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας.....κατά της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

4.Την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 της οποίας ζητείται η ακύρωση και της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας..... 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 με αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο Κ.Β.Σ.:

- ποσού 24.452,00€ για την λήψη τεσσάρων (4) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ στο σύνολο τους για ανύπαρκτη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 61.130,00€, πλέον Φ.Π.Α. 11.614,70€, ήτοι συνολικής αξίας 72.744,70 €,
- ποσού 54.163,37 € για την λήψη εννέα (9) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ στο σύνολο τους για ανύπαρκτη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 135.408,42€, πλέον Φ.Π.Α. 25.727,60€, ήτοι συνολικής αξίας 161.136,02€,
- ποσού 12.755,84 € για τη λήψη δύο (2) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ στο σύνολο τους για ανύπαρκτη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση..... συνολικής καθαρής αξίας 31.889,60€, πλέον Φ.Π.Α. 6.059,02 €, ήτοι συνολικής αξίας 37.948,62 €,

κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ.1, 12 παρ. 1 κ'14, 18 παρ. 2 κ'9 του πδ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 Ν.2523/1997 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3,4,5 του Ν.4337/2015

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των από α)β)..... και γ) δελτίων πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. που στάλθηκαν στην Δ.Ο.Υ.....και αφορούν τους παραπάνω αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα με τις παραπάνω πληροφοριακές εκθέσεις του Σ.Δ.Ο.Ε..... όλα τα στοιχεία που εξέδωσαν οι ανωτέρω επιχειρήσεις κρίθηκαν **ΕΙΚΟΝΙΚΑ**, επειδή **οι συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ** .

Σημειώνεται ότι από την Δ.Ο.Υ..... εκδόθηκε η υπ' αριθμ..... εντολή για επανέλεγχο της χρήσης 2006 βάσει των νέων συμπληρωματικών στοιχείων, καθώς η προσφεύγουσα ελέγχθηκε με τακτικό φορολογικό έλεγχο ΠΟΛ1037/2005 από το..... για τις χρήσεις 2003 έως και 2006 .

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές και τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά - Η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας - Ο επιτηδευματίας που αποδέχεται φορολογικό στοιχείο απαλλάσσεται αν αποδείξει ότι κατά το χρόνο της συναλλαγής είχε καλή πίστη .
- 2) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κρινόμενη χρήση 2006 έχει υποκύψει σε παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 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 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 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 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 όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση 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 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)...".

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 1404/22.04.2015 απόφαση ΣΤΕ :Επιβάλλεται πρόστιμο για λήψη εικονικών τιμολογίων-Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξάλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο

εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ..... αναφέρονται οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων όπως καταγράφονται αναλυτικά και ειδικότερα στο κεφάλαιο ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ως παρακάτω:

- Οι εταιρίες, και ουδέποτε λειτούργησαν και όλα τα στοιχεία που εξέδωσαν είναι εικονικά για συναλλαγές που δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ διότι, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. : τα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδαν είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** , αφού οι **συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ**. Στην πραγματικότητα, από τις παραπάνω αναφερόμενες εκδότριες, δεν πωλούνταν εμπορεύματα ή υπηρεσίες, εκδίδονταν μόνο φορολογικά στοιχεία, με απώτερο σκοπό, αφ' ενός μεν την ιδιοποίηση από την ιδίες του αναλογούντος Φ.Π.Α., αφ' ετέρου δε με σκοπό οι λήπτριες επιχειρήσεις να εμφανίζουν στα φορολογικά τους βιβλία αυξημένες δαπάνες (με παράλληλη έκπτωση του ποσού του Φ.Π.Α. των εικονικών αυτών στοιχείων, από τον Φ.Π.Α. που έπρεπε να αποδώσει στο Δημόσιο).

-Την κατάθεση στην Ασφάλεια του..... ο οποίος φέρεται ως **διαχειριστής** της, ο οποίος, ερωτηθείς σχετικά με τις εταιρίες που αναφέρονται στα κατασχεθέντα έγγραφα, κατέθεσε ότι δεν γνωρίζει τον αριθμό και τις επωνυμίες αυτών, ωστόσο όμως γνωρίζει ότι **ουδέποτε λειτούργησαν**. Σε φωτογραφίες που του επιδείχθηκαν , αναγνώρισε με απόλυτη βεβαιότητα στο πρόσωπο του, το άτομο που από κοινού με τον του πρότειναν , έναντι μηνιαίας αμοιβής 1.500,00 €, να συμμετάσχει στη συγκρότηση εταιριών, για τον ως άνω σκοπό, άλλοτε ως διαχειριστής και άλλοτε ως εταίρος αυτών.

-Τα λοιπά στοιχεία της δικογραφίας της ασφάλειας Αττικής και όσα περιέχονται στη σχετική έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., σχετικά με τη δράση των εμπλεκόμενων προσώπων του κυκλώματος , τα οποία ίδρυσαν εταιρίες, κυρίως άτομα Κυπριακής καταγωγής, που τα προηγούμενα χρόνια απασχόλησαν τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, τα οποία συνεχίζουν την ίδρυση μεγάλου αριθμού Α.Ε. και Ε.Π.Ε., τις οποίες χρησιμοποιούν για έκνομες πράξεις. Οι εν λόγω επιχειρήσεις, εμφανίζεται τυπικά σαν υπαρκτές, στην πραγματικότητα όμως ουδέποτε λειτούργησαν, αφού ο επαγγελματικός τους χώρος εκμισθώθηκε προκειμένου να προβούν σε έναρξη επιτηδεύματος σε κάποια Δ.Ο.Υ., με σκοπό να επιτύχουν την θεώρηση φορολογικών στοιχείων, ως αναλυτικά αναφέρουμε ανωτέρω.

-Το γεγονός ότι τα τραπεζικά έγγραφα που προσκόμισαν οι ελεγχόμενες, δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, διότι κατατέθηκαν στους λογαριασμούς της, τηςΤράπεζας και της Τράπεζας, που, όπως αναφέρεται στην έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. οι ελεγχόμενες, όπως και όλες οι συναφείς επιχειρήσεις του κυκλώματος, προκειμένου να παρουσιάσουν τις συναλλαγές τους ως πραγματικές, **προσπάθησαν να δημιουργήσουν μόνες τους εικονικά αποδεικτικά τραπεζικά στοιχεία**, καταθέτοντας οι ίδιες στους τραπεζικούς της λογαριασμούς χρήματα, για τα οποία ταυτόχρονα προβαίνουν στην ανάληψή τους. Αυτό καταδεικνύεται και από το γεγονός ότι οι καταθέσεις των μετρητών, έγιναν σε διάφορα υποκαταστήματα της

-Το γεγονός ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρία που προσκομίσθηκε στον έλεγχο, συντάχθηκε στις 10/01/2006 και θεωρήθηκε στις 14/04/2006 την ημερομηνία έκδοσης του τελευταίου τιμολογίου και μετά το πέρας των εργασιών.

-Το γεγονός ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρία που προσκομίσθηκε στον έλεγχο είναι εικονικό, αφού ο.....που το υπέγραψε ως διαχειριστής της ΕΠΕ έχει δηλώσει ότι δεν έχει καμία σχέση με την Ε.Π.Ε.

- Το γεγονός ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρία που προσκομίσθηκε στον έλεγχο, συντάχθηκε στις 05/04/2006 και θεωρήθηκε στις 22/08/2006 (ημερομηνία έκδοσης του τελευταίου τιμολογίου 20-7-2006), μετά το πέρας των εργασιών.
- Το γεγονός ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρία..... που προσκομίσθηκε στον έλεγχο δεν αναφέρει αναλυτικά τις εργασίες που συμφωνήθηκαν να γίνουν.
- Το γεγονός ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρία που προσκομίσθηκε στον έλεγχο, συντάχθηκε στις 10-07-2006 και θεωρήθηκε στις 26/10/2006 την ημερομηνία έκδοσης του τελευταίου τιμολογίου, στο πέρας των εργασιών.
- Το γεγονός ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρία που προσκομίσθηκε στον έλεγχο δεν αναφέρει αναλυτικά τις εργασίες που συμφωνήθηκαν να γίνουν.

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους :

Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που ρητά ορίζεται ότι «*οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.*»,

Σύμφωνα με το αρ.84 παρ. 4 του Ν.2238/94 : «το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων ή πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την **πάροδο 10ετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εφόσον η μη ενάσκηση του δικαιώματος αυτού οφείλεται έστω και κατά ένα μέρος :α)στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με την σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β)σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην § 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή στην περίπτωση που από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου σε φόρου είναι ανώτερο από εκείνο που περιλήφθηκε στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου και στην περίπτωση που η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα ειδικά έντυπα ή καταστάσεις που συνοδεύουν αυτήν αποδεικνύονται ως ανακριβή. Επίσης όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στο τελευταίο έτος της παραγραφής παρατείνεται για ένα ακόμα ημερολογιακό έτος, γίνεται δηλαδή

Με το άρθρο 68 παρ 2 Ν. 2238/94 ρητά ορίστηκε ότι « φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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.".

Σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 8 του κεφ.3^ο της ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (*Εφαρμογή της απόφασης 021681/1120/ΠΟΛ.1037/01.03.05 Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και εβαίωση και καταβολή των φόρων*): «Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 καθώς και 2 και 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000, περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών ή μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, κατά περίπτωση ισχύουν και για τις υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις διατάξεις της απόφασης».

Σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 25 του Ν.4174/13: « Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο ».

Σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει : «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4174/13: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ., τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν 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.

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για την χρήση 2006 κατόπιν νέων στοιχείων παραγράφεται στις 31/12/2017 σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με το 68 παρ 2 του Ν. 2238/94 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ..... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2006-31/12/2006

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Πλήθος 1 :	$61.130,00 \times 40\% = 24.452,00 \text{ €}$
Πλήθος 1:	$135.408,42 \times 40 \% = 54.163,37 \text{ €}$
Πλήθος 1:	$\underline{31.889,60 \times 40\% = 12.755,84 \text{ €}}$
	ΣΥΝΟΛΟ : 91.371,21 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).