



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

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογέιτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : .....

**ΦΑΞ** : .....

Καλλιθέα, 29/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4848

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
  - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
  - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
  - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα στο ....., οδός ....., κατά της υπ' αριθμ. .../...-...-.... Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 – 31/12/1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. .../...-...-.... Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 – 31/12/1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../.../.... Συμπληρωματική Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ....
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την από .../.../.... εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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. .../...-...-.... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **212.812,91€ (72.516.000 ΔΡΧ)**, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1993 – 31/12/1993, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 5, 6 και 9 του Ν. 2523/1997 κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 11§1,5, 12§1,15, 18§3,9 και 30§4 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μια παράβαση γιατί ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα (Γ' Κατηγορίας) θεωρημένα βιβλία της, δύο (2) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. ...., τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **36.258.000 ΔΡΧ (106.406,455€)** και συγκεκριμένα τα εξής:

| A/A    | ΣΤΟΙΧΕΙΟ    | ΑΡΙΘΜ. | ΗΜΕΡ/ΝΙΑ     | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ                          |
|--------|-------------|--------|--------------|--------------------------------------|
| 1      | Τ.Π. – Δ.Α. | .....  | .../.../.... | 24.389.000 ΔΡΧ (71.574,47€)          |
| 2      | Τ.Π. – Δ.Α. | .....  | .../.../.... | 11.869.000 ΔΡΧ (34.831,98€)          |
| ΣΥΝΟΛΟ |             |        |              | <b>36.258.000 ΔΡΧ (106.406,455€)</b> |

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων που αναφέρονται στην από .../.../.... συμπληρωματική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/92 κατ' επανάληψη διαδικασίας του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ....

Συγκεκριμένα, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. .../...-...-.... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ. .../.... απόφασης του ..<sup>ου</sup> Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., διενεργήθηκε έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας στην προσφεύγουσα εταιρεία. Η εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... ακυρώνει την υπ' αριθμ. .../...-...-.... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 212.812,91€, λόγω του ότι κατά την κατάσχεση των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων από τα όργανα της ΥΠ.Ε.Δ.Α. .... δεν είχε συνταχθεί η απαιτούμενη από το νόμο έκθεση κατάσχεσης, αλλά απλή απόδειξη παραλαβής. Η εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... αναπέμπει την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../...-...-.... απόδειξης παραλαβής.

Η ως άνω υπ' αριθμ. .../...-...-.... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. είχε εκδοθεί κατόπιν των διαπιστώσεων της από .../.../.... οικείας έκθεσης επανελέγχου, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ...., ....., συνέπεια της υπ' αριθμ. ..../.... απόφασης του Διοικητικού

Πρωτοδικείου ....., η οποία αποφάσισε την ακύρωση της υπ' αριθμ. .../.... αρχικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Η υπ' αριθμ. .../.... Απόφαση Επιβολής Προστίμου είχε εκδοθεί κατόπιν των διαπιστώσεων της από .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής των Διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ...., ..... και .....

Ο εν λόγω αρχικός έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ..../. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου ΥΠ.Ε.Δ.Α. .... με σκοπό να ελεγχθεί η εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και να παραληφθούν τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ....., τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ζητήσει και λάβει από την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/1993 – 31/12/1993 και τα οποία καταχώρησε στα θεωρημένα φορολογικά βιβλία της. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε ως προς την εκδότρια επιχείρηση, χαρακτηρίστηκαν εικονικά γιατί εκδόθηκαν από εικονικά συσταθείσα επιχείρηση και αφορούσαν εικονικές συναλλαγές, δηλαδή πωλήσεις εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν.

Κατόπιν αυτού, κατά της προσφεύγουσας εταιρείας καταλογίσθηκε παράβαση καθόσον ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 36.258.000 ΔΡΧ (106.406,455€) με εκδότρια την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ .....

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να:

- Γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή.
- Ακυρωθεί, αλλιώς επικουρικά να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη και να μειωθεί στο κατώτατο από το νόμο επιτρεπτό όριο.
- Απαλλαγεί η προσφεύγουσα εταιρεία από κάθε πρόστιμο Κ.Β.Σ..

Προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, καθώς δεν τηρήθηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι παρά την έκδοση της υπ' αριθμ. .../.... απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... για επανάληψη διαδικασίας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ώστε να θεραπευθεί η νομική πλημμέλεια της μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., η ως άνω Δ.Ο.Υ. δεν προχώρησε στην θεραπεία της εν λόγω νομικής πλημμέλειας.
- Η εν λόγω καταλογιζόμενη παράβαση έχει παραγραφεί, καθόσον έχει παρέλθει εικοσαετία από την συντέλεση της και έχει εξαντληθεί και το δικαίωμα του Προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για χρήση των οριζόμενων στο άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/94.

- Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπήρχε η δυνατότητα να γνωρίζει ότι ο κ. .... είχε εξαπατηθεί από τους κ.κ. .... και ...., σύμφωνα με τα όσα ο ίδιος δήλωσε στην υπ' αριθμ. ..../...-...-.... αναφορά του στην ΥΠ.ΕΔ.Α. .... και στην υπ' αριθμ. ..../...-...-.... ένορκο βεβαίωση. Η προσφεύγουσα εταιρεία θεωρεί αναληθή την ως άνω αναφορά του εκδότη στην ΥΠ.ΕΔ.Α. ....
- Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν είχε τη δυνατότητα και την υποχρέωση να γνωρίζει από ποιον και με ποιον τρόπο ο εκδότης είχε προμηθευτεί της Α' ύλης και τα μηχανήματα που χρησιμοποίησε.
- Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας είναι πραγματικές, γνήσιες και αντιπροσωπεύουν πραγματικά εκτελεσθέν έργο, γεγονός που αποδεικνύεται και από νομότυπα παραστατικά του Κ.Β.Σ., που συνοδεύουν την παραλαβή του έργου και την παράδοσή του στην εργοδότηδα ..... εταιρεία «.....».
- Το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν απέδωσε Φ.Π.Α. δεν αποτελεί ευθύνη της προσφεύγουσας εταιρείας και δεν συνεπάγεται ότι οι συναλλαγές δεν είναι πραγματικές.
- Σε κάθε περίπτωση κατά την συναλλαγή με την εν λόγω εταιρεία η προσφεύγουσα εταιρεία ενήργησε με καλή πίστη.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».*

*Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.*

*2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, συντάχθηκε το υπ' αριθμ. .../... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ...., βάσει του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013, το οποίο και επιδόθηκε (θυροκολλήθηκε λόγω απουσίας) την .../.../... στον κ. ...., ως Νόμιμο Εκπρόσωπο και Διαχειριστή της «.....», σύμφωνα με την από .../.../... έκθεση επίδοσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ....

**Επειδή**, σύμφωνα με την από .../.../... έκθεση επίδοσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ...., την ως άνω ημερομηνία επιδόθηκε (θυροκολλήθηκε λόγω απουσίας) στον κ. .... και η με αριθμ. πρωτ. ..../...-...-... Έκθεση Κατάσχεσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../...-...-... Απόδειξης Παραλαβής φορολογικών στοιχείων της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ...., προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της σύνταξης της έκθεσης κατάσχεσης, ύστερα από την έκδοση της υπ' αριθμ. .../... δικαστικής απόφασης του ..<sup>ου</sup> Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... για διενέργεια επανάληψης της διαδικασίας.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από .../.../... έκθεση επίδοσης (σε σύννοικο του προς ον η επίδοση) επιδόθηκε την .../.../... η υπ' αριθμ. .../...-...-... Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η από .../.../... Συμπληρωματική Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/92 της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ...., καθώς και η από .../.../... Έκθεση Ελέγχου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. .... στην κ. ...., σύζυγο του κ. ....

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη τήρησης της διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μη θεραπείας της νομικής πλημμέλειας της μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης φορολογικών στοιχείων, ύστερα από την υπ' αριθμ. .../... δικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... για διενέργεια επανάληψης διαδικασίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, στο άρθρο 66 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να

κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

**Επειδή**, σύμφωνα το άρθρο 68 του ΝΔ 3323/1955 ορίζεται: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 52, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Για τις δηλώσεις που υπάγονται κάθε φορά στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 50, καθώς και γι' αυτές που καθίστανται υποχρεωτικά ελεγκτές σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 50α, μπορεί να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου μέσα στο επόμενο ημερολογιακό έτος από το έτος που συμπληρώνεται ο χρόνος παραγραφής. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 18 του Ν. 3091/2002 ορίζεται ότι: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 3212/2003 ορίζεται ότι: « 1. Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27.2.2004.

.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.10 του Ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003, η οποία λήγει στις 31.12.2004, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρου, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα (1) έτος από τη λήξη της. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.).»

**Επειδή**, στην παρ. 6 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

**Επειδή**, στην παρ. 7 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 ορίζεται: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις περί παρατάσεων η εν λόγω υπόθεση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και η προσβαλλόμενη πράξη έχει κοινοποιηθεί εμπροθέσμως σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις περί προθεσμιών έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων ύστερα από ακύρωση πράξεων καταλογισμού μετά από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....».

**Επειδή**, στο άρθρο 5 παρ. 10 του Ν. 2523/1997 ορίζεται: «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώριση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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**, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου

αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (**οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων**), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. Σ.Τ.Ε. 506/08-02-2012).

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως αποτυπώνεται στο κεφ. «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΥΣΤΑΘΕΙΣΑ ΕΠΙΧ/ΣΗ ..... ΦΕΡΟΜΕΝΗ ΩΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΡΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ ..... ΑΦΜ: .....» της από .../.../... Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασία εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 των ελεγκτών ..... και ..... της ΥΠ.ΕΔ.Α. ...., η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....», Α.Φ.Μ. ...., αποτελεί εικονικά συσταθείσα επιχείρηση.

**Επειδή**, βάσει των προαναφερομένων, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα δύο (2) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της προαναφερόμενης επιχείρησης «.....», τα οποία σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε ως προς την εκδότρια από την ΥΠ.ΕΔ.Α. ...., κρίθηκαν εικονικά, και είναι τα ακόλουθα:

| ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣ.  | ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤ. ΣΕΙΡΑ | ΗΜΕΡ/ΝΙΑ     | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ           | ΦΠΑ                  | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ         |
|---------------|-------------------|--------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
| Τ.Π. – Δ.Α.   | .....             | .../.../.... | 24.389.000 ΔΡΧ        | 4.390.020 ΔΡΧ        | 28.779.020 ΔΡΧ        |
| Τ.Π. – Δ.Α.   | .....             | .../.../.... | 11.869.000 ΔΡΧ        | 2.136.420 ΔΡΧ        | 14.005.420 ΔΡΧ        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |                   |              | <b>36.258.000 ΔΡΧ</b> | <b>6.526.440 ΔΡΧ</b> | <b>42.784.440 ΔΡΧ</b> |

**Επειδή**, στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, σε εκτέλεση της

υπ' αριθμ. .../-.../-... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ. .../-... απόφασης του ..<sup>ου</sup> Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., επιδόθηκε νομότυπα το υπ' αριθμ. .../-... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., βάσει των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013, με το οποίο προσκλήθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο πράξεις και παραλείψεις.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στα όσα αναφέρονται στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 εντός της ταχθείσης προθεσμίας του 20ημέρου, καθώς δεν προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... και δεν υπέβαλε γραπτώς ή προφορικώς τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο κατά τη διαδικασία της Κλήσης προς Ακρόαση από τη Δ.Ο.Υ. ...., όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο με την υπό κρίση προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές της με την εκδότρια εταιρεία είναι πραγματικές, γνήσιες και αντιπροσωπεύουν πραγματικά εκτελεσθέν έργο, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, βάσει της από .../-... Έκθεσης Ελέγχου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. .... η εκδότρια επιχείρηση «.....», ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, σε σχέση με τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τελούσε σε καλή πίστη είναι αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../-... Συμπληρωματική Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ...., της οποίας αναπόσπαστο κομμάτι αποτελεί η από .../-... της ΥΠ.Ε.Δ.Α. .... και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../-... και αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» , ΑΦΜ .....

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

**Διαχειριστική περίοδος 01/01/1993 – 31/12/1993**

Πρόστιμο του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 βάσει της υπ' αριθμ. .../...-...-.... Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.:

(Λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας εκάστου 24.389.000 ΔΡΧ (71.574,47€) και 11.869.000 ΔΡΧ (34.831,98€)):

$\Sigma.Β.(2) \times 24.389.000 \text{ ΔΡΧ } (71.574,47\text{€}) = 48.778.000 \text{ ΔΡΧ } (143.148,94\text{€})$

$\Sigma.Β.(2) \times 11.869.000 \text{ ΔΡΧ } (34.831,98\text{€}) = 23.738.000 \text{ ΔΡΧ } (69.663,97\text{€})$

**$\Sigma\acute{\upsilon}\nu\omicron\lambda\omicron = 72.516.000 \text{ ΔΡΧ } \text{Ή } 212.812,91\text{€}$**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α**

**ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

**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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).