



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : .
Fax : .

Καλλιθέα 26 / 11 / 2015

Αριθμός Απόφασης 4543

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

3. Την υπ' 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με ΑΦΜ: με αντικείμενο εργασιών, που έχει έδρα, επί της αριθ. κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ,

σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση της.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ: 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. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επεβλήθη συνολικό πρόστιμο ποσού 18.478,76€ το οποίο βεβαιώθηκε στις (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία :

Εξέδωσε προς την ιατρό το με αριθμό Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (συνολικής καθαρής αξίας 9.239,38€), το οποίο είναι **εικονικό στο σύνολο** του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 και 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου και επεβλήθη πρόστιμο ποσού 18.478,76 € (€ 9.239,38 x 2).

Η ανωτέρω παράβαση προέκυψε:

Με το αριθ.πρωτ. έγγραφο το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.) γνωστοποίησε το πόρισμα του, στο ΣΔΟΕ- Ειδική Δ/νση & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης & Διαφθοράς, σχετικά με την διενέργεια του ελέγχου και προσδιορισμού του ύψους της οικονομικής ζημίας που υπέστη ο ΟΠΑΔ από την ιατρό, η οποία συνεργαζόταν με την εταιρεία με ΑΦΜ για τα έτη 2004 και 2005.

Πιο συγκεκριμένα, από το πόρισμα προκύπτει, ότι : << *Είχε εκχωρήσει προς τις συμβαλλόμενες, με αυτήν εταιρείες, για όλο το διάστημα ισχύος των Ιδιωτικών Συμφωνητικών όλα τα δικαιώματα και αξιώσεις που απέρρεαν από τις συμβάσεις της με ασφαλιστικά ταμεία και οργανισμούς και οι Εταιρείες αποδέχονταν τις εκχωρήσεις αυτές. Σε αντίθεση με τον όρο 16 της σύμβασης εκτέλεσης εργαστηριακών εξετάσεων με την ΥΠΑΔ που απαγορεύει ρητά την εκχώρηση ή μεταβίβαση από το συμβαλλόμενο ιατρό οποιουδήποτε δικαιώματος ή απαιτήσεως επί των αμοιβών του*

προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και για οποιαδήποτε αιτία.

Δεν βεβαίωσε στο πίσω μέρος των εντολών του δείγματος (58 εντολές που ερεύνησαν οι Επιθεωρητές του ΣΕΕΔΔ) την εκτέλεση των αναγραφόμενων εξετάσεων, δεν έθετε την ημερομηνία εκτέλεσής τους, την υπογραφή τους και την επαγγελματική σφραγίδα τους και δεν συμπλήρωνε τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ιατρικών πράξεων εφόσον βάσει των συμφωνηθέντων όρων των προαναφερόμενων Ιδιωτικών Συμφωνητικών οι συμβαλλόμενες εταιρείες είχαν αναλάβει τον διαχειριστικό έλεγχο και την κατάθεση των εντολών αντιβαίνοντας τους όρους της σύμβασης εκτέλεσης εργαστηριακών εξετάσεων με την ΥΠΑΔ

Είχε επινοικιάσει παράνομα την άδεια λειτουργίας της σε εταιρείες, σύμφωνα με το προαναφερόμενο πόρισμα του ΣΕΕΔΔ και εξέδιδε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών προς ασφαλισμένους του ΟΠΑΔ, για υπηρεσίες ανύπαρκτες στην πλειοψηφία τους, για τις οποίες αδικαιολογήτως εκδόθηκαν Χρηματικά Εντάλματα Πληρωμής από την ΥΠΑΔ

Συμπερασματικά, η εν λόγω ιατρός, εξέδιδε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών εικονικές ως προς τη διενέργεια της συναλλαγής προς την Υ.Π.Α.Δ., αφού αφορούσαν ανύπαρκτες εξετάσεις ασφαλισμένων του Δημοσίου και στη συνέχεια, ύστερα από την έγκριση, από την ΥΠΑΔ Πειραιά των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής, παρέδιδαν τα χρήματα στην προσφεύγουσα εταιρεία '....., η οποία με τη σειρά της εξέδιδε τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς τους ιατρούς (μια απ'αυτούς είναι και η), τα οποία ήταν εικονικά στο σύνολό τους >>.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή από την Ειδική Γραμματεία ΣΔΟΕ- Ειδική Δ/ση & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης & Διαφθοράς στους ελεγκτές για την εταιρεία με ΑΦΜ προκειμένου να διενεργήσουν έλεγχο επεξεργασίας των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων. Μετά την ολοκλήρωση της επεξεργασίας και με βάση το πόρισμα του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.), οι ανωτέρω ελεγκτές συνέταξαν την από έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ, την οποία απέστειλαν με το αριθ.πρωτ. έγγραφο, στην Δ.Ο.Υ..... Ακολουθώντας από τη Δ.Ο.Υ..... διενεργήθηκε μερικός έλεγχος (επανελέγχος) φορολογίας ΚΒΣ με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, από την υπάλληλο η οποία συνέταξε την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και με βάση το πόρισμα αυτής εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..... η ανωτέρω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

Στη με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ισχυριζόμενη ότι.:

i. Στην προσβαλλόμενη πράξη του φόρου πρέπει να περιέχεται, μεταξύ άλλων και ο τρόπος με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου.

ii. Η προσβαλλόμενη πράξη έχει πλημμελή αιτιολογία.

iii. Δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία ελέγχου, ήτοι το δικαίωμα ακρόασης του φορολογουμένου όπως προβλέπεται με τις διατάξεις των άρθρων 20 §2 του Συντάγματος, 1 & 6 του Ν. 2690/1990, 28 του Ν. 4174/2013.

iv. Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου, έχει παραγραφεί.

v. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

i. **Επειδή**, στην πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ έχει αναγραφεί ο τρόπος με τον οποίο υπολογίστηκε το πρόστιμο, με βάσει τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ. β' και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, ήτοι καθαρή αξία εικονικού στοιχείου €9.239,38 επί συντελεστή βαρύτητας δύο (2) το συνολικό πρόστιμο είναι € 18.478,76 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

ii. **Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 9 § 2 του Ν. 2523/1997** ισχύει ότι «*το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται*».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στη προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία** και ο **ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται**, καθόσον, στην από έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ-Ειδική Δ/ση & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης & Διαφθοράς και στην από έκθεση ελέγχου(επανελέγχου) ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της ΔΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμων αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για εκδότη εικονικού φορολογικού στοιχείου.

iii. Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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 εμπειρισττωμένα 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 τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2690/1999** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι «**1.** Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. **2.** Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή, η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στην ελεγχόμενη στις το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου Ν. 4174/2013 μαζί με την υπ' αριθ. προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου για την χρήση 2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 §4 του Ν. 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως **ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος**.

iv. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 68 § 2 Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) 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 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, ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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>>.

2) Άρθρο 84 § 4 Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζεται ότι :

<<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:

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 ελέγχου¹ >>(Άρθρο 13 § 6 Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006).

3) Άρθρο 66 § 11 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

<<**11.** Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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.....>>.

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει την υπόθεση της χρήσης 2005 με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008 και είχε καταβάλει το συνολικό ποσό της περαίωσης με το ως άνω εκκαθαριστικό σημείωμα. Μετά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος, προέκυψαν **νέα στοιχεία** τα οποία εστάλησαν, στην Δ.Ο.Υ. στις με το υπ' αριθ. έγγραφο του ΣΔΟΕ (αριθ. πρωτ..... της ΔΟΥ) και τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την περαίωση. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **Ν. 2238/94** και του άρθρου **49§3** του **Ν. 2859/2000** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004 εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Συνεπώς, εφόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία (έκδοση εικονικών στοιχείων), το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων **παραγράφεται στις 31/12/2016** και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται καθόσον κατά τον χρόνο εκδόσεως των πράξεων της φορολογικής αρχής **το δικαίω-**

¹ Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου

μα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί.

ν. Επειδή, με της διατάξεις της **παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/97** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] <<...**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 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ- Ειδική Δ/ση &Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης &Διαφθοράς και στην από έκθεση ελέγχου(επανελέγχου) ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της ΔΟΥ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της το επίμαχο φορολογικό στοιχείο το οποίο είναι εικονικό στο σύνολό του.

Επειδή, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ- Ειδική Δ/ση &Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης &Διαφθοράς και στην από έκθεση ελέγχου(επανελέγχος) ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της ΔΟΥ

....., η εν λόγω ιατρός εξέδιδε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών εικονικές ως προς τη συναλλαγή προς την Υ.Π.Α.Δ. ... που αφορούσαν ανύπαρκτες εξετάσεις ασφαλισμένων του Δημοσίου και στη συνέχεια, ύστερα από την έγκριση, από την ΥΠΑΔ Πειραιά των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής, παρέδιδαν τα χρήματα στην προσφεύγουσα εταιρεία η οποία με τη σειρά της εξέδιδε τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς τους ιατρούς (μια απ' αυτούς είναι και η), τα οποία ήταν εικονικά στο σύνολό τους, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ- Ειδική Δ/ση & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης & Διαφθοράς και την από έκθεση ελέγχου (επανελέγχου) ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Χρήση 2005 - Πρόστιμο των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 4 του ιδίου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού 18.478,76€ (9.239,38€ x 2)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).