



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604526  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα, 17-02-2016

Αριθμός απόφασης: 458

## **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 από 20-10-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ....., κατοίκου Αθηνών, οδός ....., κατά της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Αιγαίου.
6. Τις απόψεις της Α Δ.Ο.Υ. Αθηνών.
7. Την από 29-01-2016 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20-10-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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' αριθ. .... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 210.683,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2007 έως 31-12-2007 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2-9 και 19§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/97.

Η ανωτέρω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν και αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Αιγαίου. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την υπ' αριθ. .... εντολή ελέγχου, το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Αιγαίου, διενέργησε φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση, αιτία του οποίου υπήρξε η υπ' αριθ. .... έκθεση κατάσχεσης στην επιχείρηση ....., όπου μεταξύ άλλων κατασχέθηκαν και φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης ....., ΑΦΜ....., με αντικείμενο εργασιών, ....., προμηθευτή της προσφεύγουσας. Αφορμή για την εν λόγω κατάσχεση αποτέλεσε ο έλεγχος των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων σε σχέση με την ....., καθόσον αυτή δεν υπέβαλε τέτοιες, όπως επίσης δεν υπέβαλε κατά την ελεγχόμενη περίοδο 2007 έως 2010 εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις εισοδήματος και δηλώσεις ΦΜΥ.

Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε εννέα (9) πλαστά και εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ....., συνολικής καθαρής αξίας 105.341,50€ πλέον Φ.Π.Α. 20.014,87€. Ειδικότερα ο προσφεύγων έλαβε τα με αριθμό ...../15-11-2007, ...../19-11-2007, ...../21-11-2007, ...../23-11-2007, ...../27-11-2007, ...../30-11-2007, ...../04-12-2007, ...../07-12-2007 και ...../12-12-2007 Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής Σειράς Α' εκδόσεως της επιχείρησης ....., ΑΦΜ.....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή για να αποδείξει τις φορολογικές παραβάσεις στηρίζεται σε φορολογικές παραβάσεις του εκδότη των επίδικων τιμολογίων,
- οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, έγιναν με την διαμεσολάβηση πλασιέ, τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με μετρητά, και η χρήση των αγορασθέντων προϊόντων προκύπτει από την πρόσληψη προσωπικού που έγινε 02-01-2008 και 01-02-2008, για την συντήρηση και ανακαίνιση των εγκαταστάσεων με την χρήση αυτών. Συνεπώς τα επίδικα τιμολόγια μπορούν να θεωρηθούν εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Τελούσε σε καλή πίστη, δεν θα μπορούσε να γνωρίζει εάν ο προμηθευτής του είχε κάνει αγορές εμπορευμάτων μέσα στην χρήση, εάν ο κ. .... έχει αποβιώσει, ούτε αν τα επίδικα τιμολόγια είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι είχαν γνήσια διάτρηση.
- Το πρόστιμο είναι υπέρογκο. Δεν έχουν εφαρμοστεί οι ευνοϊκότερες διατάξεις του ν. 4174/2013.
- Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου αφορά την χρήση 2007, και του επιδόθηκε το 2015, οπότε το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίησή της έχει παραγραφεί.

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.3 του Ν. 2523/97 θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά 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** στην περίπτωση που αποδίδεται εικονικότητα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή για την οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Αν όμως πρόκειται για συναλλαγή με πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει

την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία διεύθυνση, φορολογική αρχή, αρκεί το γεγονός αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και του επιχειρηματία που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣΤΕ 446/2003, 2676/2002, 2445/2002, 1055/2002, 3411/2004). Παρ' όλα αυτά ο έλεγχος στην έκθεσή του θεμελιώνει πλήρως την παράβαση, οπότε εναποτίθεται στον προσφεύγοντα να αποδείξει την καλή του πίστη.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 18 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 επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού και ότι ενήργησαν με καλή πίστη, με την αντικειμενική και όχι την υποκειμενική της έννοια (και όχι κατά την ιδίαν αυτών αντίληψη), δρώντας δηλαδή ως έντιμοι και δίκαιοι άνθρωποι λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών.

**Επειδή**, εν προκειμένω ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ. .... πρόσκληση-κλήση προς ακρόαση, από τον έλεγχο να προσκομίσει τυχόν αποδεικτικά στοιχεία και να εκφράσει τις απόψεις του ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση, κατέθεσε το υπ' αριθ. .... έγγραφο υπόμνημα, με αόριστες διατυπώσεις, χωρίς συνημμένο κάποιο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η διενέργεια των συναλλαγών. Πιο συγκεκριμένα γνώρισε στον έλεγχο, ότι λόγω του μεγάλου χρονικού διαστήματος που μεσολάβησε από την διενέργεια των συναλλαγών, δεν είναι σε θέση να θυμηθεί τα στοιχεία του πωλητή με τον οποίο και μόνο ήρθε σε επαφή για την προμήθεια των υλικών και τον οποίο εξόφλησε με μετρητά κατά την παράδοση αυτών. Σημειωτέον, η αξία των υλικών ανήλθε συνολικά στα 125.356,37 €, τα οποία ισχυρίζεται πως εξόφλησε τοις μετρητοίς μέσα σε διάστημα δύο μηνών.

**Επειδή** υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα εκδοθέντα Τιμολόγια Πώλησης, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Αιγαίου, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, 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 και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί έκδοσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, παρ. 10 του ν. 2523/1997 ορίζεται το πρόστιμο για την παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και συγκεκριμένα: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ίδια διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη...»

**Επειδή** η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό του προστίμου η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997. Εξάλλου η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιαίζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης

φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1210/6.9.2013 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», «Για παραβάσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι και 25.7.2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ΚΦΔ 26.7.13) μπορεί να επιλεγεί η εφαρμογή της νέας διάταξης εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής ΑΕΠ. Επίσης υπάρχει δυνατότητα έκδοσης της ΑΕΠ εξ αρχής με τις νέες διατάξεις εφόσον πριν την έκδοση της ΑΕΠ υποβληθεί ανέκκλητη δήλωση από το φορολογούμενο με την οποία θα επιλέγει την έκδοση της ΑΕΠ με τις νέες διατάξεις.». Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, δεν υποβλήθηκε εντός της ανωτέρω προθεσμίας σχετικό αίτημα από τον προσφεύγοντα, οπότε ο ισχυρισμός του ότι εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3522/2006, «6. Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: «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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 «4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 ελέγχου....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 «2. 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...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001, καθώς και με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ, *“Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.*

Συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).....”

**Επειδή**, εν προκειμένω, πρόκειται για αρχικό έλεγχο, που έγινε στον προσφεύγοντα με αφορμή το γεγονός ότι κατασχέθηκαν σε χέρια τρίτων διάφορα φορολογικά στοιχεία το 2012 και από επεξεργασία και διασταυρωτικό έλεγχο αυτών προέκυψε η συμμετοχή του στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Πιο συγκεκριμένα αιτία ελέγχου για τον προσφεύγοντα, ήταν η υπ' αριθ. .... έκθεση κατάσχεσης κατά της επιχείρησης ..... Στην εν λόγω κατάσχεση μεταξύ άλλων κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του προμηθευτή της προσφεύγουσας, κ. ...., ΑΦΜ..... Ο έλεγχος των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων σε σχέση με την ....., καθόσον αυτή δεν υπέβαλε τέτοιες, όπως επίσης δεν υπέβαλε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις εισοδήματος και δηλώσεις ΦΜΥ, οδήγησε καταρχάς την αρμόδια φορολογική αρχή στην διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τελικώς στην διαπίστωση περί εικονικότητας και πλαστότητας των

επίδικων τιμολογίων και ως εκ τούτου το δικαίωμα για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου εις βάρος του προσφεύγοντος, παρατείνεται σε δεκαετία.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Αιγαίου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ.....

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

**Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007**

**Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 210.683,00 €**

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
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).