



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

Καλλιθέα

29/05/2014

Αριθμός απόφασης:

1455

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 2586156

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν. 4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 01/04/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/03-04-2014 ενδικοφανή προσφυγή Α) της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, που είχε άλλοτε έδρα το Δήμο Αθηνών επί της οδού όπως νόμιμα εκπροσωπείται, Β) Των ομορρύθμων μελών της πιο πάνω εταιρείας : α) του, κατοίκου Αθήνας επί της οδού ΑΦΜ, β) του, κατοίκου επί της οδού ΑΦΜ κατά

α) της υπ' αριθ./20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004,
β) της υπ' αριθ./20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005,
γ) της υπ' αριθ./20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007,
δ) της υπ' αριθ./20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008
ε) της υπ' αριθ./20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009,
σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997,
β) την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997
γ) την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997,
δ) την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 - 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997,
ε) την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997,
των οποίων ζητείται η ακύρωση, ή άλλως τροποποίηση καθώς και την από 20/12/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 29/05/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 01/04/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/03-04-2014 ενδικοφανούς προσφυγής, Α) της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, που είχε άλλοτε έδρα το Δήμο Αθηνών επί της οδού, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, Β) Των ομορρύθμων μελών της πιο πάνω εταιρείας : α) του, κατοίκου Αθήνας επί της οδού ΑΦΜ, β) του, κατοίκου επί της οδού 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' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 81.846,70 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων

των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 & 9 του Π.Δ. 186 / 92 του ΚΒΣ, και του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

2. Με την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 73.467,20 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 & 9 του Π.Δ. 186 / 92 του ΚΒΣ, και του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

3. Με την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 57.893,20€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 & 9 του Π.Δ. 186 / 92 του ΚΒΣ, και του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

4. Με την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 241.060,18 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 - 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 & 9 του Π.Δ. 186 / 92 του ΚΒΣ, και του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

5. Με την υπ' αριθ./20-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.013,22 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 & 9 του Π.Δ. 186 / 92 του ΚΒΣ, και του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

Τα ανωτέρω πρόστιμα εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, βάσει της από 20/12/2013 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., μετά την υπ' αρ./27-11-2013 εντολή προληπτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. .

Από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», κατά τη χρήση 2004 και 2005 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε επτά (7) και τέσσερα (4) αντίστοιχα **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία** συνολικής καθαρής αξίας 40.923,35 €, και 36.733,60 € πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της επιχειρήσεως «.....του – ΑΦΜ». Επίσης κατά τις χρήσεις 2007,2008 και 2009 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4), δέκα τρία (13) και δύο (2) αντίστοιχα **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία** συνολικής καθαρής αξίας 28.976,60 €, 120.530,09 € και 15.006,61 € αντίστοιχα, πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της επιχειρήσεως «..... του – ΑΦΜ». Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά **ως προς τη συναλλαγή**, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής όπως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ ΙΓ' Αθηνών με το υπ'αριθ. πρωτ./08-11-2012 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής.

Σύμφωνα με το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων (στο σύνολό τους ή στο πρόσωπο), εκδόσεως των επιχειρήσεων «..... του – ΑΦΜ» και « του – ΑΦΜ»

Για τις ανωτέρω παραβάσεις επιβλήθηκαν πρόστιμα ανά χρήση βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β ν. 2523/97 τα οποία είναι ισόποσα με το διπλάσιο της καθαρής αξίας των ως άνω εικονικών τιμολογίων.

Οι προσφεύγοντες , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ΄ Αθηνών προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Μη νόμιμη κοινοποίηση της επίμαχης Απόφασης με θυροκόλληση στην έδρα της επιχείρησης και όχι στην κατοικία του εκπροσώπου αυτής αφού δεν βρήκε αυτόν στην έδρα, με αποτέλεσμα να μην έχει παρέλθει η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής κατ' αυτής και η κατατεθειμένη στις 03/04/2014 ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να θεωρηθεί ως εμπρόθεσμη, αφού έλαβε γνώση αποδεδειγμένα στις 04/03/2014.

2. Η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστη καθώς δεν αναφέρει ούτε τον τόπο διενέργειας του ελέγχου, ούτε εάν ελέγχθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας ,το είδος των βιβλίων που τηρούνται και τον τρόπο διαπίστωσης των πληροφοριών που διαλαμβάνονταν στο δελτίο του ΣΔΟΕ. Επίσης η **αιτιολογία της προσβαλλομένης ΑΕΠ του ΚΒΣ, είναι ελλιπέστατη** διότι η έκθεση ελέγχου της Φορολογικής Αρχής όπως προεκτέθηκε δεν αναφέρει κανένα στοιχείο που να αιτιολογεί κρίση της ελέγχουσας αρχής για την λήψη από μέρους της εταιρίας εικονικών τιμολογίων και μάλιστα ως προς τη συναλλαγή. Μόνη δε η αναφορά στο δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ δεν αρκεί και δεν μπορεί να αποτελέσει αιτιολογία για την περεταίρω έκδοση της ΑΕΠ ΚΒΣ.

Η προσβαλλόμενη απόφαση **πάσχει ακυρότητας** καθώς δεν τηρήθηκε η διαδικασία του Φορολογικού ελέγχου ,αφού **ουδέποτε κοινοποιήθηκε πρόσκληση ελέγχου**, σημείωμα παρατυπιών -παραλείψεων ,**ούτε ελέγχθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας** ,ενέργειες οι οποίες συνιστούν ουσιώδη τύπο για την έκδοση κάθε καταλογιστικής πράξης.

3. Επιπλέον δεν κοινοποιήθηκε κλήση προς ακρόαση πριν την έκδοση της πράξης.

4. Οι χρήσεις 2004 και 2005 είναι περαιωμένες με το Ν 3697/2008 και οι χρήσεις 2007 και 2008 είναι περαιωμένες με το Ν 3888/2010 . Επομένως η φορολογική αρχή μη νομίμως διενήργησε έλεγχο σε περαιωμένες χρήσεις , αλλά και αν ακόμα θεωρήθηκαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία **θα έπρεπε, να τηρηθούν οι δέουσες διαδικασίες όπως ορίζουν οι διατάξεις και οι σχετικές ερμηνευτικές του Ν. 3697/2008 και του Ν. 3888/2010. Ειδικά για τις περαιωμένες χρήσεις με το Ν. 3888/2010 εκτός από τις προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου , έπρεπε να επιδοθεί ταυτόχρονα και το οικείο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010**

5. Οι συναλλαγές της εταιρείας ήταν πραγματικές , έχουν σχέση με το αντικείμενο της εταιρείας και η εταιρεία είναι καλόπιστη λήπτρια των στοιχείων αυτών. Αυτό αποδεικνύεται από τις καταχωρήσεις στα λογιστικά βιβλία μας (βιβλία απογραφών κ.λπ.) και τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία (δελτία αποστολής, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών). Επιπλέον η πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών αποδεικνύεται από τις σχετικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, από τα αποδεικτικά πληρωμής, αλλά και από τις αντίστοιχες δίγραμμες επιταγές εξόφλησης.

6. Οι εκδότριες εταιρείες «..... του – ΑΦΜ» και « του – ΑΦΜ» ήταν φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα κατά το χρόνο της συναλλαγής, τα φορολογικά στοιχεία ήταν νομίμως θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, η εταιρεία τα καταχώρησε νόμιμα στα βιβλία της, προέβαινε σε εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που λάμβανε με δίγραμμες επιταγές όπως αποδεικνύεται και από την αναλυτική κατάσταση κίνησης λογαριασμού της εκάστοτε τράπεζας και κατ' έφαρμογή του αρ. 18 παρ. 2 του ΚΒΣ, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη χρήση και η καλόπιστα συναλλάχθηκε μαζί της.

7. **Αοριστία της έκθεσης ελέγχου διότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει και δεν αιτιολογεί αλλά αντιθέτως συμπεραίνει την εικονικότητα** της κάθε συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 Β του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1209/2013, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός **ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών** που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Στην υπό κρίση υπόθεση η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επιδόθηκε στην εταιρεία «.....» με θυροκόλληση στην επαγγελματική έδρα αυτής επί της οδού σύμφωνα με την από 30/12/2013 έκθεση επίδοσης του υπογράφων εφοριακού υπαλλήλου δυνάμει έγγραφης παραγγελίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών .

Επειδή, για την επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, οι οποίες ήδη αντικατεστάθησαν κατ' αρχήν, από τις αντίστοιχες διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) .

Επειδή με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (Ν. 2717/1999) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: "Άρθρο 44. 1. Για κάθε πράξη της διαδικασίας, που διενεργεί δικαστής, δικαστικός υπάλληλος ή άλλο αρμόδιο όργανο, μόνος ή κατά σύμπραξη, συντάσσεται έκθεση, εφόσον ο Κώδικας δεν ορίζει διαφορετικά. 2. Η έκθεση συντάσσεται αμέσως μετά τη διενέργεια της πράξης. Κατά τη σύνταξή της πρέπει να παραιορρίσκονται όλοι όσοι συνέπραξαν ή παραιοστάθηκαν κατά τη διενέργεια της πράξης. 3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραιοστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση. 4. 5. Η έκθεση, αφού αναγνωστεί, υπογράφεται από αυτόν που τη συνέταξε, καθώς και από τα πρόσωπα που διενέργησαν τη διαδικαστική πράξη ή που συνέπραξαν ή παραιοστάθηκαν κατά τη διενέργειά της. Η τυχόν άρνηση ή αδυναμία υπογραφής μνημονεύεται ρητώς. Άρθρο 41 Άρθρο 50. (Επιδόσεις) Προς ιδιώτες. 1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους στους δικαστικούς πληρεξούσιους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή. Άρθρο 51. (Επιδόσεις) Στην κατοικία. 1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο

παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους. 2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι. 3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους. Άρθρο 52. Στο χώρο εργασίας. 1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο. Αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται. 2. Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 51 εφαρμόζεται και στις επιδόσεις του άρθρου αυτού. Άρθρο 53 Άρθρο 56. Έκθεση. 1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. 4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση. Άρθρο 57

Επειδή κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, αλλά α) αν τα πρόσωπα αυτά απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους και β) αν τα πρόσωπα αυτά απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο, ή, αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται. Περαιτέρω, προκειμένου να χωρήσει εγκύρως η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου, αντί εις τον προς όν η επίδοση προσωπικώς (διάδικο ή νόμιμο αντιπρόσωπο ή εκπρόσωπο ή δικαστικό πληρεξούσιο ή αντίκλητο αυτού), στα πρόσωπα που αναφέρονται στα άρθρα 51 και 52 του Κ.Διοικ.Δ. (δηλαδή κατά τας ανωτέρω διακρίσεις είτε εις σύζυγο ή σύνοικο κ.λ.π., είτε εις συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π.), προϋπόθεση είναι να μην ευρεθή από το όργανο επιδόσεως, ήτοι να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και ώρα της επιδόσεως από την οικία ή κατάστημα κατά περίπτωση, το προς όν η επίδοση πρόσωπο (δηλαδή ο ίδιος ο διάδικος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού), **και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως αυτή η μη εύρεσις ή**

απουσία, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαβόντος το έγγραφο, ως συζύγου ή συνοίκου κ.λ.π. ή ως συνεταίρου, συνεργάτου, υπαλλήλου κ.λ.π. του προς όν η επίδοση προσώπου.

Επειδή ειδικότερα, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, προκειμένου περί επιδόσεως εις νομικό πρόσωπο, η επίδοση πρέπει να γίνεται **στον κατά τον νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπο αυτού (χάριν συντομίας "νόμιμο εκπρόσωπο") και μόνον** επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επιδόσεως, ήτοι επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και ώρα της επιδόσεως από το κατάστημα του νομικού προσώπου, ή από το τυχόν έτερο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, ή από την οικία του, αν η επίδοσης γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου - απουσίας ή μη ευρέσεως βεβαιουμένης ρητώς στην οικεία έκθεση επιδόσεως (βλ. ΣτΕ 544/1996, Διοικ. Δίκη 1996 σ. 768, 621, 537/1996, ΔΦΝ 1997 σ.,/1987, ΔΦΝ 1988 σ. -/1985 ΔΦΝ 1986 σ.,/1996 ΔΦΝ 1997 σ.) - δύναται να γίνει η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου κατά το ως άνω άρθρο 52 του Κ.Διοικ.Δ. εις συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του νομικού προσώπου, ή εις συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του τυχόν ετέρου καταστήματος όπου ο νόμιμος εκπρόσωπος εργάζεται, ή εις σύζυγο, σύνοικο κ.λ.π. κατά το ως άνω άρθρο 51 του Κ.Διοικ.Δ. αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου.

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εν όψει των ως άνω πραγματικών δεδομένων, γίνεται δεκτό ότι, αφού η επίδοση των προσβαλλόμενων αποφάσεων επιβολής προστίμου έγινε στην εταιρεία «.....» με θυροκόλληση στην επαγγελματική έδρα αυτής επί της οδού, ενώ κατά τις διατάξεις που ως άνω αναφέραμε ο εντεταλμένος υπάλληλος που προέβη στην επίδοση για να είναι έγκυρη αυτή, θα έπρεπε στην σχετική έκθεση που συντάχθηκε να βεβαιώνει ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος του νομικού προσώπου αναζητήθηκε και δεν βρέθηκε στην έδρα αυτού, και στη συνέχεια να προβεί για αναζήτηση του νομίμου εκπροσώπου στην κατοικία και να γίνει η επίδοση στην κατοικία του.

Εν προκειμένω όμως, ο ως άνω εντεταλμένος υπάλληλος, στην έκθεση επίδοσης ουδεμία τέτοια μνεία κάνει ενώ επιπλέον δεν αναζητήθηκε κανείς από τους νόμιμους εκπροσώπους στην οικεία τους. Επομένως, η επίδοση είναι άκυρη και δεν κινεί την προθεσμία προς άσκηση κατά της πράξης αυτής προσφυγής (ΣτΕ 2219/2002, 2757/1979, 3290-91/1985, Διοικ.Πρωτ.Μεσολογγίου 12/2009).

Επειδή, στην **παρ. 1 του άρθρου 63** του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/17.5.1999) ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή», στην δε **παρ. 1 του άρθρου 66** του ίδιου Κώδικα ότι «**Η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών, η οποία αρχίζει: Α. Σε περίπτωση ρητής πράξης: (α) Για εκείνους τους οποίους αφορά: i. από την κατά νόμο επίδοσή τους σε αυτούς ή ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της (β) ... 2.α. Εξαιρετικώς στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές εν γένει η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα (30) ημερών και η προθεσμία για την άσκηση της αρχίζει όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο.**», ενώ στο άρθρο 69 του ίδιου Κώδικα ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της

προσβαλλόμενης πράξης 2. Κατ' εξαίρεση, αν με την πράξη καταλογίζονται χρηματικά ποσά που αναφέρονται σε φορολογικές εν γένει απαιτήσεις του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ή αυτοτελείς χρηματικές κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής καθώς και η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Ειδικές διατάξεις, οι οποίες αποκλείουν την αναστολή ή θεσπίζουν την κατά ορισμένο μόνο ποσοστό αναστολή των πράξεων τούτων, διατηρούνται σε ισχύ».

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτή ως **ασκηθείσα εμπρόθεσμα την 03/04/2014** η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και η πλημμέλεια της κοινοποίησης δεν επιδρά στο κύρος της πράξης παρά μόνο οδηγεί σε κρίση περί του εμπροθέσμου της άσκησης της προσφυγής.

Επειδή, η προσφεύγουσα η εταιρία για τις υπό κρίση χρήσεις 2004 και 2005 (οικ. έτος 2005 και 2006), **αποδέχτηκε** το υπ' αριθμ..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3697/2008 το οποίο εκδόθηκε την **το οποίο εκδόθηκε την 10-11-2008** και κατέβαλε εξ ολοκλήρου το φόρο που προέκυψε, όπως προκύπτει από την εικόνα της προσφεύγουσας στο TAXIS, οι χρήσεις 2004 και 2005 θεωρούνται περαιωμένες. Επίσης για τις χρήσεις 2007 και 2008 η προσφεύγουσα η εταιρία **αποδέχτηκε** το υπ' αριθμ.**εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010** το οποίο εκδόθηκε την 10-12-2010 και κατέβαλε εξ ολοκλήρου το φόρο που προέκυψε, όπως προκύπτει από την εικόνα της προσφεύγουσας στο TAXIS, οι χρήσεις 2007 και 2008 θεωρούνται περαιωμένες.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ ΠΕΡ/ΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, φέρει ημερομηνία 30/04/2012, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, οι οποίες εκδόθηκαν στις 20/12/2014, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994.

Επειδή για τις χρήσεις 2004 και 2005 έπρεπε να εκδοθεί εντολή ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 68 § 2 του Ν. 2238 / 94 , **διότι οι χρήσεις αυτές ήταν περαιωμένες με** το Ν 3697/2008 και να γίνει έλεγχος βάσει των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας.

Επειδή όταν αποδίδεται σε 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 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Εν προκειμένω στην υπό κρίση υπόθεση σύμφωνα με την από 20/12/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Αποφάσεις προστίμου, προκύπτει ότι βάσει του υπ' αριθ. πρωτ. /8-11-2012 δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, και της επισυναπτόμενης έκθεσης ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, εκδόθηκε η με αρ. υπ' αρ. 0/27-11-2013 εντολή προληπτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. Δεν κοινοποιήθηκε **πρόσκληση ελέγχου** στην προσφεύγουσα για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της και **δεν διενεργήθηκε έλεγχος βάσει των βιβλίων** και στοιχείων αυτής. Η φορολογική αρχή έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ως εικονικά, στηριζόμενη στην επισυναπτόμενη με το δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής έκθεση ελέγχου σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των επιχειρήσεων «..... του – ΑΦΜ» και « του – ΑΦΜ» κατά τις χρήσεις 2004, 2005, 2007, 2008 και 2009.

Επειδή, το δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής αναφέρει : ".... Παρακαλούμε για τον έλεγχο και τον καταλογισμό παραβάσεων , για τη λήψη εικονικών φορολογικών (**στο σύνολό τους ή στο πρόσωπο**), στον φορολογούμενο δικιάς σας αρμοδιότητας"

Επομένως από τα ως άνω αναγραφόμενα στο δελτίο πληροφοριών συνάγεται το συμπέρασμα ότι για την αξιολόγηση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων έπρεπε να διενεργηθεί έλεγχος **με τα τηρούμενα από τον υπόχρεο βιβλία και στοιχεία σε συσχέτιση με τα πραγματικά περιστατικά και να κριθούν εάν είναι εικονικά στο σύνολό τους ή ως προς το πρόσωπο**.

Επειδή ο έλεγχος μπορεί να κατέληγε σε διαφορετικά συμπεράσματα αν διενεργούνταν βάσει των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας .

Επειδή κατά την Νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων η επιβολή οιοδήποτε φόρου δύναται μεν να στηρίζεται σε καταγγελίες τρίτων (ΦΠΑθ.4165/1969) και για την διαπίστωση φορολογικής παραβάσεως δύναται να χρησιμεύσει οποιοδήποτε στοιχείο που έχει περιέλθει στην αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΣτΕ.1725/1976), **πλην όμως τα στοιχεία αυτά πρέπει να επαληθεύονται και να αξιολογούνται πλήρως από την Φορολογική Αρχή σε σχέση με τα τηρούμενα από τον υπόχρεο βιβλία και στοιχεία ή με συσχετισμό τους με διαπιστούμενα από τον έλεγχο της Φορολογικής Αρχής πραγματικά περιστατικά**. Συνεπώς, φορολογική εγγραφή στηριζόμενη απλώς σε καταγγελίες τρίτων ή σε έγγραφα άλλης Αρχής σχετικά με διαπιστωθείσα παράβαση **χωρίς προηγουμένως έλεγχο της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, τυγχάνει νομικά πλημμελής** και ως εκ τούτου αυτή είναι αβάσιμη και άκυρη. (ΔΕΑθ.2515/1989, ΣτΕ.3776-81/1973, 1381-3/1981 κ.ά.).

Επομένως, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι υπάρχει έλλειψη ακριβούς αιτιολογίας και αόριστα, ανατιολόγητα και αναπόδειακτα χαρακτηρίστηκαν εικονικά τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία **χωρίς να γίνει έλεγχος στα** τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ώστε να γίνει επαλήθευση και αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών, είναι βάσιμος και αποδεκτός και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή.

Επειδή με το άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997 ορίζεται : «όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως της τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ 2 του ν 2238/94 και 39 παρ 3 του ν 1642/1986 (τώρα παρ. 49 ν 2859/2000). Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού. »

Επειδή με το άρθρο 68 παρ 2 Ν 2238/94 ορίζεται : « Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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 εξακρίβωσε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. (Άρθρο 9 § 5 Ν. 2523/97-ίδια και η προηγούμενη διάταξη του άρθρου 34 § 4 του ΚΒΣ).

Άρα σύμφωνα με το άρθρο 68 § 2 του Ν. 2238 / 94, στο οποίο ουσιαστικά παραπέμπουν οι ως άνω διατάξεις, υπάρχει δυνατότητα επιβολής σχετικών προστίμων με την προϋπόθεση της ότι συντρέχουν οι οριζόμενοι από της διατάξεις αυτές λόγοι και εν προκειμένω εφόσον οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αφορούν συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

Ως συμπληρωματικά στοιχεία για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, νοούνται τα συγκεκριμένα στοιχεία που προέκυψαν μεταγενέστερα σε τρόπο ώστε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να μην είχε αυτά υπόψη του, ούτε μπορούσε να τα έχει υπόψη του κατά την αρχική εγγραφή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά της διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς της και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή Σύμφωνα με τις **παραγράφους 8-11 της ΠΟΛ 1019/28.01.2011** ορίζονται ότι: «.....8. Για της παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά της ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται **οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου**, οι οποίες μαζί με της εκθέσεις **κοινοποιούνται** επί αποδείξει στον επιτηδευματία **ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα**. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010.

Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά της ισχύουσες διατάξεις για της προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει της οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για της οποίες περαιτέρω έχουν της εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια.

Τα ανωτέρω οριζόμενα ως της την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για της τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται της παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων της προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από της φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού

Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με της όρους και της περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Τις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν της εφαρμογή ως τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν της παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.»

Επειδή, Σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1035/21-2-2011** ορίζονται ότι :

1. Εφόσον σε Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έχει γίνει αποδεκτό περιλαμβάνονται της ήδη ελεγχθείσες ή περαιωθείσες με οποιοδήποτε τρόπο, της π.χ. με τακτικό έλεγχο, με της Ν. 3259/2004 και Ν. 3697/2008, με το Ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου (με την επιφύλαξη των διατ. των παρ. 1 και 2 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010, σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1147/2010), με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 του Ν. 2753/1999 περί συνάφειας, κλπ., με την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλοι οι κατά περίπτωση όροι και προϋποθέσεις περαίωσης κλπ., το ποσό που έχει προκύψει για της ελεγχθείσες ή περαιωθείσες της με βάση το παραπάνω Σημείωμα συμψηφίζεται ή επιστρέφεται, εφόσον δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός, κατόπιν έκδοσης σχετικού ΑΦΕΚ, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερόμενου επιτηδευματία στην αρμόδια κατά το χρόνο έκδοσης του Σημειώματος Δ.Ο.Υ.

2. Για τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που για οποιοδήποτε λόγο δεν ήταν διαθέσιμα κατά την 13/10/2010 στη Γ.Γ.Π.Σ. (σχετ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1137/2010, παρ. 2) και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., αλλά υφίσταντο ήδη της αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και στα Ελεγκτικά Κέντρα κατά την ίδια ημερομηνία, δεν θα εκδίδονται αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης του προβλεπόμενου σχετικού Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 και την απόφαση ΠΟΛ. 1019/28.1.2011, ούτε και σε περίπτωση μη αποδοχής του εν λόγω Σημειώματος, για λόγους ίσης μεταχείρισης με της περιπτώσεις επιβαρυντικών στοιχείων που ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια πιο πάνω ημερομηνία και λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων. Τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία λαμβάνονται βεβαίως σε κάθε περίπτωση υπόψη για την έκδοση του ως άνω Συμπληρωματικού Σημειώματος σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση.

Ευνόητο είναι ότι σε τις λοιπές περιπτώσεις επιβαρυντικών εν γένει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, τα οποία περιέρχονται της Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, θα εκδίδονται σε κάθε περίπτωση οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων πριν από την έκδοση του οικείου Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και θα ακολουθείται γενικώς η οριζόμενη από την πιο πάνω απόφαση (σχετ. η παρ. 8 αυτής) διαδικασία. Τα ίδια ισχύουν και για

επιβαρυντικά συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν της Δ.Ο.Υ. από 13 Οκτωβρίου 2010 μέχρι την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, προκειμένου για Εκκαθαριστικά Σημειώματα που εκδόθηκαν από τη Γ.Γ.Π.Σ.

3. Σύμφωνα με της διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Ν.3888/2010, για όλα εν γένει τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα (πλην δηλαδή της φορολογίας εισοδήματος) συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή κατά το χρόνο αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, τότε, ανεξαρτήτως της επελθούσας περαίωσης, για τα συγκεκριμένα αντικείμενα και τις συγκεκριμένες δηλώσεις διενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1147/2010), ακολουθουμένων όλων εν γένει των προβλεπόμενων ελεγκτικών διαδικασιών (συμπεριλαμβανομένης και της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007). ...»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση , τα στοιχεία που αναφερόταν στο υπ' αριθ. πρωτ./8-11-2012 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής καθώς και οι διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου για την εκδότη επιχείρηση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων της ίδιας υπηρεσίας, έπρεπε να ληφθούν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση των χρήσεων αυτής διότι όπως πιο πάνω αναφέραμε, οι χρήσεις 2007 και 2008 ήταν περαιωμένες σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3888/2010 και **θα έπρεπε, η αρμόδια Δ.Ο.Υ βάσει των νέων αυτών στοιχείων να επιδώσει ταυτόχρονα, εκτός από τις προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου και το οικείο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.**

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 9 § 4 Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

Επομένως, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι **δεν τηρήθηκε η δέουσα διαδικασία, όπως την ορίζουν οι ως άνω ερμηνευτικές διατάξεις του Ν. 3888/2010 και οι διατάξεις του Ν.3697/2008, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός.**

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./03-04-2014 ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση,

α) της υπ' αριθ./20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004,

β) της υπ' αριθ./20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005,

γ) της υπ' αριθ./20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009

για λόγους νομικής πλημμέλειας και αναπέμπουμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ ΙΓ' Αθηνών προκειμένου να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

δ) της υπ' αριθ. /20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007,

ε) της υπ' αριθ. /20-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008

για λόγους τυπικής πλημμέλειας, και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή τηρήσει τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 § 4 Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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).