



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 22-04-2015

Αριθμός απόφασης: 1674

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονας 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9564037
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. 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».

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

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

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου [] /22-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας [] ΑΦΜ [], διεύθυνση [] Κρύα Βρύση Γιαννιτσών, κατά των υπ' αριθμ. α) [] 19-12-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5

ν.2523/97 διαχειριστική περίοδος 01-01-2008 /31-12-2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και β) [redacted] /2/19-12-2014 Συμπληρωματικό Σημείωμα Περαιώσης ν.3888/10 ΠΟΛ 1019/11 διαχειριστική περίοδος 01-01-2008 /31-12-2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ.: α), Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστική περίοδος 01-01-2008 /31-12-2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και β) [redacted] /2/19-12-2014 Συμπληρωματικό Σημείωμα Περαιώσης ν.3888/10 ΠΟΛ 1019/11 διαχειριστική περίοδος 01-01-2008 /31-12-2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

6. Την από 21/04/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου [redacted] /22-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας [redacted] ΑΦΜ [redacted] .. 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:

Α) Με την υπ' αριθμ. [redacted] **19-12-2014** προσαλλόμενη Πράξη- Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 82.700,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά τη λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για υπαρκτή συναλλαγή, από την επιχείρηση [redacted] με ΑΦΜ [redacted] και συγκεκριμένα το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο. 74/05-09-2008, καθαρής αξίας 82.700,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 15.713,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12§1 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97.

Η ως άνω Οριστική πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 19/12/2014 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 των υπαλλήλων της ως άνω ΔΟΥ : α) [redacted] και β) [redacted].

Β) Με το **υπ'αριθμ. [redacted] /2/19-12-2014** συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης του ν.3888/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών προσδιορίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου 21.336,95 ευρώ για το Περαιούμενο οικ. έτος 2009.

Το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης του ν.3888/2010 εκδόθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 66 , 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/94 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1019/2011 ΑΥΟ, καθόσον: α) η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει βάσει του ν. 3888/2010 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31-

12-2009 και 01/01/2010-31/12/2010 και β)μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας συμπληρωματικά στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 68§2 του ν.2238/1994 και συγκεκριμένα η από 20-03-2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που αφορά την εκδότρια εταιρεία «Ι» ΑΦΜ

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε στην χρήση 2008 ένα (1) εικονικό, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση «Ι» ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΑΙ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ.	74	05/09/2008	82.700,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ			82.700,00 €

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως αιτείται την εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 55 ν. 4174/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Από την από 19-12-2014 έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ανανδοιάστως ότι ο έλεγχος διενεργήθη επί τη βάσει και των προαίχουσων διατάξεων του ΠΔ 186/92ΚΒΣ και των διατάξεων του ν.4174/2013, αφού γίνεται επίκληση, σ' αυτόν και των προαίχουσων και των ισχυουσών διαδικαστικών διατάξεων. Η δε καταλογιστική πράξη που του κοινοποιήθηκε τιτλοφορείται ως «πράξη- απόφαση επιβολής προστίμου». Δημιουργείται, λοιπόν, πλήρης σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του επίδικου ελέγχου, εξ' απόψεως τηρήσεως των εφαρμοστέων διαδικαστικών διατάξεων, αφού δεν είναι δυνατόν να διαγνωστεί από αυτόν ποιες είναι τελικώς οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν. Άλλωστε, η παράλληλη εφαρμογή διατάξεων αποκλείεται εκ του νόμου, αφού ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διεξάγεται επί συγκεκριμένου, σαφώς ορισμένου και όχι πιθανολογούμενου νομοθετικού πλαισίου(πρβλ ΣτΕ 1649/2005) και συνιστά αναμφιβόλως νομική πλημμέλεια του διενεργηθέντος ελέγχου και των εντεύθεν επί τη βάσει αυτού εκδοθεισών πράξεων.
2. Η κοινοποιηθείσα στην εταιρεία πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας δεν περιέχει όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, δεν αναγράφονται οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική αρχή υπαλόγισε το ποσό αυτό. Τιτλοφορείται δε αυτή ως «πράξη- απόφαση επιβολής προστίμου». Από την ως άνω διατύπωση δημιουργείται σύγχυση ως προς την ταυτότητα της ως άνω

προσβαλλομένης πράξεως και ως εκ τούτου και ως προς την νόμιμη διαδικασία του ελέγχου, ο οποίος κατέληξε στην έκδοση αυτής, αλλά και ως προς τη διαδικασία η οποία θα πρέπει να ακολουθηθεί μετά την κοινοποίηση αυτής αφού, με βάση το ισχύον νομικό καθεστώς, μπορεί να είναι διαφορετικές οι έννομες συνέπειες και το ένδικο βοήθημα που θα ασκηθεί.

3. Κατά την έκδοση της προσβαλλομένης καταιγιστικής πράξεως δεν τηρήθηκε νομίμως η διαδικασία ελέγχου και ειδικότερα, ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως, όπως αυτός θεμελιώνεται στις αφορμισθείσες από τη Διοίκηση διατάξεις και πρωτίστως στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και στα άρθρα 6 και 1 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.
4. Η από 19-12-2014 έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογεί στο σώμα της, πλήρως και εμπεριστατωμένως, με στοιχεία και διατάξεις, τα πορίσματα ελέγχου. Ειδικότερα, η από 19-12-2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ περιλαμβάνει εσφαλμένως και πλημμελώς αιτιολογημένα τα στοιχεία τα οποία έλαβε υπόψη η αρμόδια αρχή για τον προσδιορισμό του ύψους του προστίμου αφού, παραλείπεται η έκδοση και κοινοποίηση ως συνημμένου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 36 παρ. 7 ΚΒΣ. Συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της πλήρους, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της καταιγιστικής σε βάρος της πράξεως, καθώς παραλείπεται η έκδοση και κοινοποίηση μαζί με την έκθεση ελέγχου και σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρ. 36 παρ. 7 του ΚΒΣ.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε επί τη βάσει στοιχείων που διαπιστώθηκαν αποκλειστικά μόνο από φορολογικό έλεγχο που διεξήχθη στην αντισυμβαλλόμενη και εκδότρια του επίδικου τιμολογίου εταιρεία, χωρίς να εξεταστούν ούτε οι συνθήκες λειτουργίας της εκδότριας του τιμολογίου εταιρείας ούτε οι πραγματικές συνθήκες της συνεργασίας της με την ως άνω εταιρεία.

5. Όπως αποδεικνύεται από το με αριθμ. 1/04-11-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα, η εταιρεία έχει περαιώσει τη χρήση 2008 με βάση τις διατάξεις του ν.3888/2010. Εξόφλησε μάλιστα όλο το προσδιορισθέν ποσό. Ενώ, όμως, η φορολογική αρχή γνώριζε τα ανωτέρω, ακολούθως δεν επικαλείται, ως είχε για τη νομιμότητα της διενέργειας του ένδικου ελέγχου, την συνδρομή συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94 τα οποία νομιμοποιούν την διενέργεια επανελέγχου στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, για την ως άνω οριστικώς ελεγχθείσα και περατωθείσα ήδη διαχειριστική περίοδο. Ειδικότερα η φορολογική αρχή δεν αναφέρει ούτε ότι συντρέχει περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων, ούτε ποια είναι τα συμπληρωματικά αυτά στοιχεία, ούτε κατά μείζονα λόγο πότε περιήλθαν αυτά σε γνώση της.

6. Η φορολογική αρχή προέβη σε φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση χωρίς να αναγράφεται με ποιόν τρόπο βρέθηκαν τα ελεγχθέντα στοιχεία στη διάθεσή της και αν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης. Κατά συνέπεια, η μη νόμιμη τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως καθιστά την έκθεση ελέγχου παράνομη και πλημμελή και περαιτέρω, καθιστά πλημμελή, παράνομη και ακυρωτέα την επ' αυτής ερειδόμενη προσβαλλόμενη καταιγιστική πράξη.
7. Οι κυρωτικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 δεν πρέπει να τύχουν εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση, κατά την οποία η προσβαλλόμενη πράξη αφορά μεν σε παραβάσεις που φέρονται διαπιστωθείσες στην χρήση 2008 αλλά εξεδόθη την 19-12-2014, ήτοι αφού τέθηκαν σε ισχύ οι ευνοϊκότερες διατάξεις του ν.4174/2013.
8. Η εκδότρια εταιρεία ανέλαβε να τοποθετήσει δίκτυα ατμού στο εργοστάσιο της προσφεύγουσας εταιρείας, έργο που πιστοποιήθηκε στη συνέχεια από την αρμόδια Επιτροπή του Υπουργείου Γεωργίας. Ακολουθήθηκαν δε όλες οι οριζόμενες από τον ΚΒΣ υποχρεώσεις των συμβαλλομένων μερών(ιδιωτικό συμφωνητικό, κατάθεση αυτού στην αρμόδια ΔΟΥ, έκδοση τιμολογίου και δελτίου αποστολής, καταχώρηση του τιμολογίου στα βιβλία της εταιρείας, απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου, καταχώρηση στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ). Το δε αναγραφόμενο τίμημα, καταβλήθηκε εις ολόκληρον δια καταθέσεως σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας , παρά το γεγονός ότι δεν υπήρχε σχετική προς τούτο υποχρέωση. Εν όψει των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο καθώς και ότι οι προπεριγραφόμενες υπηρεσίες παρασχέθηκαν πράγματι από την εκδότρια εταιρεία.
9. Εις βάρος της εταιρείας εξεδόθη το από 19-12-2014 και με αρ. []/2 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης για τις χρήσεις 2007,2008 και 2009 ενώ ως προελέχθη η εταιρεία έχει προβεί σε περαίωση των ως άνω χρήσεων δυνάμει του ν. 3888/2010. Επιπλέον, ουδεμία αναφορά γίνεται στον τρόπο υπολογισμού των αναγραφόμενων στην ως άνω πράξη ποσών, ώστε να μπορεί να ελεγχθεί η ορθότητα αυτών. Συνεπώς το ως άνω συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης, ερειδόμενο μάλιστα επί ανύπαρκτης ή τουλάχιστον μη επιδοθείσης εκθέσεως ελέγχου, των διαπιστώσεων της οποίας δεν έχει λάβει γνώση, ώστε να δύναται να αμυνθεί κατ' αυτών είναι άκυρο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66ν. 4174/2013(Μεταβατικές διατάξεις):

«.....30.Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του

παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν.2523/97 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν.2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37ν. 4174/2013 (Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου):

« Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και

- τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα»
ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/13(Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου):

« 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 εμπεριστατωμένα 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 62 ν. 4174/2013(Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων):

« 1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

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.

5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής με εξαίρεση τις περιπτώσεις των άρθρων 57 και 59. Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση.

6. Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ «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 ο έλεγχος διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Έδεσσας το έτος 2014, για τη διαδικασία γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου και της έκδοσής προσωρινών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/13. Ωστόσο, επειδή το με αριθμ. 74/05-09-2008 Τιμολόγιο για την Παροχή Υπηρεσιών αφορά τη χρήση 2008, ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει των διατάξεων του ΠΔ 186/92, η μη ορθή εφαρμογή του οποίου επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97.

Επειδή στην προσαλλόμενη Πράξη - Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται. Εξάλλου μαζί με την απόφαση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία αντίγραφο της σχετικής έκθεσης έλεγχου στην οποία εκτίθενται αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά, που στοιχειοθετούν την διαπιστωθείσα παράβαση. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί ποιες είναι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή προκειμένου να λάβει η προσφεύγουσα εταιρεία πλήρη γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων και να εκφράσει της απόψεις της, η φορολογική αρχή της επέδωσε το υπ αριθμ. /07-11-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, με συνημμένη τον υπ' αριθμ. /1/07-11-2014 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου στα οποία γίνεται αναλυτική περιγραφή των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν, των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη και βάσει ποιών διατάξεων καταλογίζεται η αποδιδόμενη παράβαση και επιβάλλεται το πρόστιμο. Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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 παραχή (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. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή εν προκειμένω όπως αποτυπώνεται στην παρ. Α του κεφ 4 «Διαπιστώσεις Ελέγχου-Πραγματικά Περιστατικά» της από 19/12/2014 έκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. ΠΔ186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ Έδεσσας , η εκδότρια εταιρεία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου « » ΑΦΜ , αποτελεί «συναλλακτικά» ανύπαρκτη επιχείρηση , καθόσον :

- Δεν λειτουργεί στη δηλωμένη έδρα της , Θεσσαλονίκη, διαπιστώθηκε δε ότι : α) στην είσοδο της πολυκατοικίας και στο γραμματοκιβώτιο υπάρχει η επιγραφή : β) ο ιδιοκτήτης του διαμερίσματος στον 5^ο όροφο της πολυκατοικίας, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, δήλωσε με γνωστοποίηση του προς την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ ότι μίσθωσε το ακίνητο στην εκδότρια για το χρονικό διάστημα από 12/10/2005 ως 29-02-2008.
- Δεν λειτουργεί στην έδρα που υπάρχει αναγραφμένη στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής της, , Θεσσαλονίκη. Στη νέα αυτή διεύθυνση , υπάρχει σε κατάσταση παραπλεύρως της οικοδομής, μια μικρή επιγραφή η οποία αναφέρει την επωνυμία και όροφος 4^{ος} γραφείο 5. Ούτε στο κατάστημα αλλά ούτε κα στον 4^ο όροφο της πολυκατοικίας βρέθηκαν στοιχεία για την παρουσία της εκδότριας.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, τόσο της Δ.Ο.Υ Έδεσσας όσο και της ΕΔΕΥΘ.
- Ο κος , φερόμενος, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, ως λογιστής της, δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/86 ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ σχέση με την εταιρεία « ».
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών μόνο για τη χρήση του 2008, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2006 ως και 2010.
- Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της ελεγχόμενης και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.
- Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση τα ΑΦΜ των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η εκδότρια είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
- Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την εκδότρια σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποιήσε.
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. έτος 2009 και

έπεται.

- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2005,2006,2007 και 2010.
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξη της όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της ΔΟΥ Έδεσσας, όσο και από τα αρχεία του ΙΚΑ Θεσσαλονίκης. Το ΙΚΑ Θεσσαλονίκης με έγγραφό του (ΑΠ /28-02-2012) δήλωσε ότι η ΑΕ , με ΑΦΜ , δεν έχει υποβάλει Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις και συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 21-10-2005 ως 31-12-2010.
- Από το αρχείο της ΔΟΥ Έδεσσας προκύπτει ότι η εταιρεία με ΑΦΜ δεν έχει, ούτε είχε ποτέ, στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου. Το ίδιο επιβεβαιώνει και το με ΑΠ /1569/23-02-2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, αναφέροντας ότι σύμφωνα με το αρχείο της υπηρεσίας τους και το οικονομικό αρχείο μηχανημάτων όλης της χώρας του ΥΠ.ΥΠΟ.ΜΕ –ΓΓΔΕ Δ13, δεν υπάρχει μηχάνημα έργου στο όνομα « ΑΕ» ΑΦΜ!

Επειδή βάσει των προαναφερομένων ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. Β κεφ.4 «Διαπιστώσεις Ελέγχου- Πραγματικά Περιστατικά» της έκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (Κ.Β.Σ. ΠΔ186/92) , η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσκόμισε έγγραφα και δικαιολογητικά όπως: α) το ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει συνάψει με την εταιρεία , β) το υπ αριθμ. 74/05-09-2008 ΤΠΥ και γ)το από 10-09-2008 καταθετήριο της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος. Από τα ως άνω προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει αφενός μεν ότι το έργο που αναφέρεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο έχει πραγματοποιηθεί, αφετέρου δε το εν λόγω τιμολόγιο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, αφού όπως ανωτέρω αναφέρθηκε η εταιρεία ΑΦΜ αποτελεί «ανύπαρκτη» συναλλακτικά επιχείρηση.

Επειδή η από 19-12-2014 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Έδεσσας αιτιολογεί στο σώμα της, πλήρως και εμπεριστατωμένως με στοιχεία και διατάξεις, τα πορίσματα του ελέγχου. Συγκεκριμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του το πόρισμα της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης , η οποία έκρινε ότι η εταιρεία ΑΦΜ αποτελεί «ανύπαρκτη» συναλλακτικά επιχείρηση, αλλά επιπλέον προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις στην προσφεύγουσα εταιρεία, από τις οποίες διαπιστώθηκε η εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου (Νο 74/2008 ΤΠΥ).

Επειδή σύμφωνα με την υπ αριθμ. /05-11-2014 ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ, η οποία μνημονεύεται ρητά στην 4^η σελίδα της από 19-12-2010 έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Έδεσσας, η φορολογική αρχή προέβη σε φορολογικό έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας όπου κατασχέθηκαν: α) το υπ αριθμ 74/05-09-2008 ΤΠΥ, αξίας 82.700,00€ πλέον ΦΠΑ 15.713,00 εκδόσεως ΑΦΜ [redacted] β) το υπ αριθμ. 1/11-08-2008 ΔΑ [redacted] ΑΦΜ [redacted] και γ) το με αριθμ. [redacted] /10-09-2008 καταθετήριο της Εθνικής Τράπεζας με το οποίο φέρεται να έχει γίνει εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η φορολογική αρχή προέβη σε φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση χωρίς να αναγράφεται με ποιόν τρόπο βρέθηκαν τα ελεγχθέντα στοιχεία στη διάθεσή της και αν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή για να εφαρμοσθούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις του αρθ. 55 παρ. 2 του ν.4174/13 θα έπρεπε η προσφεύγουσα εταιρεία με δήλωση της προς τον Προϊστάμενο της ΔΥΟ Έδεσσας εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξεως, να αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και να καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλλε την εν λόγω δήλωση μετά την κοινοποίηση της υπ αριθμ. [redacted] /2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου. Συνεπώς ορθώς στην προσβαλλόμενη απόφαση Επιβολής Προστίμου εφαρμόστηκαν οι κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97 καθώς αυτή αφορά παραβάσεις της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 19-12-2014 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Έδεσσας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς την υπ αριθμ. [redacted] /2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή με το υπ'αριθμ.ΔΕΔ1041714ΕΞ2015/27-03-2015 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ζητήθηκε να μας ενημερώσει για το θέμα της μη αποδοχής του προσβαλλόμενου, με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Περαιώσης του ν.3888/2010 και για την μετέπειτα διαδικασία που ακολουθήθηκε.

Επειδή με το υπ'αριθμ. [redacted] /30-03-2015 (αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ 112141ΕΙ2015ΕΜΠ/03-04-2015) έγγραφό της η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μας ενημέρωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχθηκε το με αριθμ. [redacted] /2/19-12-2014 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης και αναμένει την έκδοση της απόφασης της υπηρεσίας μας ως προς την ενδικοφανή προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα εταιρεία προκειμένου να εκδώσει εντολή επανελέγχου για την εν λόγω υπόθεση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 ν.2238/94 (Έκδοση φύλλων ελέγχου):«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.

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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 ν.3888/10 (Διαδικασία περαιώσεως): «4. 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 τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή στην παρ.10 της ΠΟΛ1019/2011 ορίζεται:

«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 προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των προσώπων που για κάθε φορολογία από τις 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 τους όρους και τους 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. Στις

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 επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, Το με αριθμό 12/19-12-2014 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/20 εκδόθηκε βάσει του νέου συμπληρωματικού στοιχείου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 ν.2238/94. Συγκεκριμένα το νέο συμπληρωματικό στοιχείο είναι η από 20-03-2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι λόγω της μη αποδοχής από την προσφεύγουσα εταιρεία του υπ' αριθμ. 12/19-12-2014 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης του ν.3888/2010 δεν υφίσταται η αναφερόμενη σε αυτό φορολογική υποχρέωση καθόσον η αρμόδια αρχή δεν προέβη στην βεβαίωση των φόρων που αναφέρονται σε αυτό και ως εκ τούτου το προσβαλλόμενο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό σημείωμα δεν παράγει από μόνο του έννομα αποτελέσματα για την προσφεύγουσα εταιρεία. Συνεπώς απαραδέκτως με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στέφεται κατά του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης καθότι αυτό στερείται εκτελεσιτότητας.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. 122-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας

, ΑΦΜ [redacted] .

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

Διαχειριστική Περίοδος 01-01-2008 / 31-12- 2008

Πρόστιμο άρθρου 5παρ 10 του Ν 2523/97 ποσό: **82.700,00 ευρώ (82700,00€ X 2X 50%)**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης



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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).