



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 12-04-2018

Αριθμός Απόφασης: 791

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-2017 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της: α)ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» - **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης, β)..... με ΑΦΜ:....., γ)..... με ΑΦΜ:..... και δ)..... με Α.Φ.Μ.:....., με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες διανομής διαφημιστικών εντύπων και διεύθυνση έδρας στη επί της οδού - Τ.Κ., κατά της με αριθμό/...../.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** 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:

Η εν λόγω προσφυγή παραδεκτώς ασκήθηκε από τα δύο εκ των τριών μελών της λυθείσας εταιρείας, και , ενώ απαραδέκτως ασκήθηκε από την τρίτη προσφεύγουσα, , δεδομένου ότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς κατά την ελεγχόμενη χρήση 2007, είχε ήδη αποχωρήσει από την εταιρεία. Κατά συνέπεια, υπάρχει έλλειψη ενεργητικής νομιμοποίησης ως προς το πρόσωπό της.

- Με την υπ' αριθμόν/...../.....-**2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.» πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 **συνολικού ποσού 36.060,00 €**, λόγω αποδοχής - λήψης και καταχώρησης, δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «..... » με Α.Φ.Μ.:..... συνολικής καθαρής αξίας 90.150,00€ πλέον Φ.Π.Α. 17.128,50€, ήτοι συνολικό ποσό 107.278,50€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Δ.Ο.Υ.' , κατόπιν επανελέγχου που διενήργησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....-2016 εντολής, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./.....-2015 εντολής ελέγχου, λόγω νέων συμπληρωματικών στοιχείων μετά την περαίωση της υπό κρίση χρήσης με την αποδοχή και εξόφληση του με αριθμ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010.

Συγκεκριμένα, από την από-2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., για την επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ, προέκυψε ότι η τελευταία, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία «..... & Σια Ο.Ε.», δέκα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 90.150,00€ καθότι πρόκειται για μια κατ' ουσία εικονική επιχείρηση, χωρίς καμία απολύτως δυνατότητα, από σύστασης, άσκησης οποιασδήποτε εμπορικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν διέθετε μηχανήματα και υλικοτεχνική υποδομή, δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις φόρου εισοδήματος,

Φ.Π.Α. κλπ, ενώ εξέδιδε φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε όλη την Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο κάθε λήπτριας επιχείρησης και συστάθηκε μόνο για συγκεκριμένους σκοπούς ήτοι την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν αυτών, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε το υπ' αριθμ./.... συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 το οποίο και κοινοποίησε – θυροκόλλησε στους νομίμους εκπροσώπους της εταιρείας, χωρίς οι τελευταίοι να το αποδεχτούν.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2017 ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες εκπρόσωποι της επιχείρησης ζητούν την ακύρωση ή τη μεταρρύθμιση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007 και να επιβάλλει φόρο. Η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων υφίστατο μέχρι την 31/12/2013. Η ελεγχόμενη χρήση είχε περαιωθεί με το Ν.3888/2010 και είχε εξοφληθεί το ποσό της περαίωσης, κατά συνέπεια, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.5 του Ν.3888/2010, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων. Περαιτέρω, η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/94 δεν έχει εφαρμογή επί πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Προκειμένου να παραταθεί ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο θα έπρεπε η φορολογική αρχή να επιδώσει πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων πριν την παρέλευση του διαστήματος της αρχικής παραγραφής, δηλαδή την 31/12/2013, ώστε να καταστήσει την προσφεύγουσα επιχείρηση ενήμερη ότι έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου.
- 2) Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου. Μετά την περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010, η μόνη δυνατότητα που είχε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι η έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010. Η εικονικότητα των τιμολογίων δεν αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή, καθώς στηρίζεται σε γενικές παραδοχές και αοριστίες. Όλα τα στοιχεία εκδόθηκαν από υπαρκτό πρόσωπο για υπαρκτές συναλλαγές. Περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. όφειλε να καταβάλει κάθε δυνατή προσπάθεια ανεύρεσης των βιβλίων και στοιχείων και μόνο αν αυτό καταστεί ανέφικτο να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Τέλος, η λήψη και καταχώρηση κάθε εικονικού τιμολογίου επισύρει αυτοτελές πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.5 παρ.3 και παρ.10β του Ν. 2523/97 και κατά συνέπεια, η επιβολή ενιαίου προστίμου καθιστά την πράξη νομικά πλημμελή.
- 3) Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς δε φέρει νόμιμη αιτιολογία στο «σώμα» της. Από κανένα στοιχείο δεν συνάγεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν ήταν πραγματικές, ενώ δεν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία της

ελεγχόμενης επιχείρησης, γεγονός που καθιστά την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και εκθέσεων ελλιπή και αντιφατική.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: “Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες 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 το άρθρο 84 παρ.4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α)

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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

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 παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής 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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρου 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το 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...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.3 της Πολ. 1147/2010 « ...η αποδοχή του περιεχομένου του Σημειώματος περαιώσης και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.5 του Ν. 3888/2010 «Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής....»

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 τις 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 στις αρμόδιες 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 επίσης 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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε τη χρήση 2007 με την αποδοχή και εξόφληση του υπ'αριθμ./2010 σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010.
- Στη συνέχεια περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής η από-2013 έκθεση Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ από την οποία προκύπτει η λήψη από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων, η οποία αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και συνεπώς νομιμοποιείται η

αρμόδια Δ.Ο.Υ. στη διενέργεια επανελέγχου και στην έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εντός της προβλεπόμενης δεκαετούς παραγραφής, ήτοι μέχρι την 31-12-2018.

- Η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κάθε επιχείρησης ταυτίζεται με τον εκάστοτε οριζόμενο από τις φορολογικές διατάξεις, χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό.

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 τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.10 της Πολ. 1019/2011 περί έκδοσης συμπληρωματικών σημειωμάτων περαίωσης: «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 ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 8 της Πολ. 1019/2011 «Για τις 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 τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις 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 άλλης 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 τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά με την αριθμ. 304/2003 απόφαση του ΣτΕ ότι: «...όταν τα αποτελέσματα επιχείρησης έχουν προσδιοριστεί κατά ειδικό τρόπο και από τα «συμπληρωματικά» στοιχεία διαπιστώνεται απόκρυψη εσόδων που δικαιολογεί τον κατά τα παραπάνω εξωλογιστικό προσδιορισμό, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση των παλαιών και νέων στοιχείων».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως ρητά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (σελ. 14 & 18), ο έλεγχος επέδωσε στους προσφεύγοντες προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ., το υπ' αριθμ./2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς και το υπ'αριθμ./.... συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010, το οποίο δεν αποδέχθηκε η ελεγχόμενη επιχείρηση. Κατά συνέπεια, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στον επανέλεγχο της εν λόγω χρήσης λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 του Ν. 4337/17-10-2015 «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)..., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγорών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 7 παρ.6 του ίδιου ως άνω νόμου (4337/17-10-2015): «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α`179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 (νυν 72) του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Συνεπώς, από την ημερομηνία κατάθεσης του ως άνω νόμου και μετά εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση προκειμένου για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων οι διατάξεις αυτού, ανεξάρτητα αν αφορούν προγενέστερες διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «... 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 εμπειριστατωμένα 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ, η αιτιολογία αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η έννοια της φράσης «να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» δεν είναι ότι η αιτιολογία πρέπει να αναγράφεται στον φάκελο, αλλά ότι η αιτιολογία πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στον φάκελο, ώστε να μπορεί ο δικαστής, που εξετάζει την υπόθεση, να καταλήξει στην ίδια κρίση με τη Διοίκηση. (Ιωάννης Ν. Κατράς, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 ορίζει ότι : «*Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*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 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, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 «*Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται «στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.*»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, καθώς ουδέποτε λειτούργησε η επιχείρησή του στη δηλωθείσα έδρα. Δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις φερόμενες εργασίες, όπως είναι η εκτύπωση διαφημιστικών εντύπων ή το χονδρικό εμπόριο χαρτικών και οι υπηρεσίες σχεδιασμού, καθώς ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε μηχανήματα ή μεταφορικά μέσα για την εκτέλεση των εργασιών.
- Η φορολογική αρχή απέστειλε προς επίδοση τις υπ' αριθμ.-/.....-2014 &-/.....-2014 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στους διαχειριστές της επιχείρησης και επειδή αυτοί δεν ανεβρέθηκαν στις δηλωθείσες στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. διευθύνσεις, επιδόθηκαν νομίμως στο Δήμο .. –, ως αγνώστου διαμονής. Ακολούθως, στις-2016 η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμ.-/.....-2016 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην και τις υπ' αριθμ./16 και/16 προσκλήσεις στον Οι προσκλήσεις προς τον επεστράφησαν ως αζήτητες. Ουδέποτε οι ως άνω υπόχρεοι ανταποκρίθηκαν στο αίτημα της φορολογικής αρχής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2017 έκθεση ελέγχου 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 από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της: α)ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... . **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» - Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης, β)του με ΑΦΜ:..... και της με ΑΦΜ:....., για τους λόγους που αναφέρονται στην παρούσα απόφαση και την **απόρριψη** της προσφυγής ως προς την τέταρτη προσφεύγουσα με ΑΦΜ:, λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης και

την επικύρωση της υπ' αριθμ.-/.....-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ/τος 186/92)

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-/.....-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92)

Ποσό προστίμου 90.150 χ 40%	36.060,00 €
------------------------------------	--------------------

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.