



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.07.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1326

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 1069/4-3-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ.,, και πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011 με αριθμό και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.,, και πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011 με αριθμό, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.418,40 €, λόγω λήψης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 12.092,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.297,48 €, εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., ήτοι 12.092,00 € * 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 25.437,80 €, λόγω λήψης δεκαοχτώ (18) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 127.189,00 € πλέον Φ.Π.Α. 24.165,72 €, εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., ήτοι 127.189,00 € * 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 16.818,71 €, λόγω λήψης είκοσι (20) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 84.093,56 € πλέον Φ.Π.Α. 15.977,77 €, εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., ήτοι 84.093,56 € * 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 13.263,21 €, λόγω λήψης δεκαεπτά (17) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 66.316,03 € πλέον Φ.Π.Α. 12.600,04 €, εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., ήτοι 66.316,03 € * 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.

Με το υπ' αριθμ. συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ προσδιορίσθηκε στον προσφεύγοντα φόρος 21.179,62 € για την χρήση 2008 και 18.044,30 € για την χρήση 2009. Το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010 εκδόθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 66 , 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, καθόσον: α) η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 και β) μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ συμπληρωματικά στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 68 του ν. 2238/1994 και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ), με το οποίο διαβιβάστηκε δελτίο πληροφοριών-πληροφοριακή έκθεση για την με ΑΦΜ (εκδότρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού (συμπληρωματικού) ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. εντολής του Προϊσταμένου της, με αφορμή το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ), με το οποίο διαβιβάστηκε δελτίο πληροφοριών-πληροφοριακή έκθεση για την με ΑΦΜ (εκδότρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- 2) Αυθαίρετη και εσφαλμένη η κρίση περί μερικώς εικονικών τιμολογίων.
- 3) Έλλειψη αιτιολογίας.
- 4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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, με την 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..... 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...».*

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά*

την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία**. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας

πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, ο προσφεύγων έχει περαιώσει βάσει του ν. 3296/2004 τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 και βάσει του ν. 3888/2010 τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αποδεχόμενος το υπ' αριθ. /..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, καταβάλλοντας το προκύψαν ποσό φόρου των 1.155,11 € στις

Επειδή, σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ περιήλθε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ), με το οποίο διαβιβάστηκε δελτίο πληροφοριών-πληροφοριακή έκθεση για την με ΑΦΜ (εκδότρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων), το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 καθιστώντας την (αρχικώς πενταετή) παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 δεκαετή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεδομένου ότι έχει υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος (και χωρίς από το σύστημα taxis και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής) για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) έχει παρέλθει ο (δεκαετής) χρόνος παραγραφής για την χρήση 2006 κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις, ενώ το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. δεν είχε παραγραφεί για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων γίνεται **εν μέρει δεκτός ως προς την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 παρελκούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών του προσφεύγοντα ως προς την πράξη αυτή**, ενώ ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 την νομολογία (ΣτΕ 506/2012) όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣΤΕ «..... δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣΤΕ 2695/1993).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από έκθεση μερικού(συμπληρωματικού) ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ ερειδόμενη στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την εκδότηρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, αποτελώντας και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύονται κατωτέρω:

α) η «.....» με ΑΦΜ,

- δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ.

και σε διαφορετικές μέσα στην ίδια μέρα πόλεις. Επίσης, δεν βρέθηκαν αποδείξεις ναύλων, διοδίων, καυσίμων εκτός Θεσσαλονίκης,

- δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε,
- όπως προκύπτει από τα φορολογικά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση των φορολογικών αρχών και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές που αφορούν σε πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου σε δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών ή όσες υπάρχουν κρίθηκαν εικονικές),
- δεν διέθετε έδρα κατά το διάστημα από2005 έως2007 και από2010 έως και την διακοπή εργασιών στις 31.12.2013,
- στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομόρρυθμων εταίρων της – ΑΦΜ και της – ΑΦΜ στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Την διαχείριση είχε ο γιος της πρώτης και σύζυγος της δεύτερης ο οποίος ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και ίδιους πελάτες,
- πραγματοποίησε εικονικές αγορές-δαπάνες στη χρήση 2006 ύψους τουλάχιστον 28.000,00 €, στη χρήση 2008 ύψους τουλάχιστον 920.921,18 € και στη χρήση 2009 ύψους τουλάχιστον 177.382,55 €, όπως προκύπτει από διαπιστώσεις εκθέσεων των φορολογικών αρχών,
- τα περισσότερα εκδοθέντα τιμολόγια έχουν αξία μικρότερη των 15.000,00 € και φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά κατά την έκδοσή τους, συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων,
- για καμία συναλλαγή δεν προσκομίστηκε η καταβολή του τέλους διαφήμισης.

β) ο με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα στοιχεία που επικαλείται προς απόδειξη των ισχυρισμών του, πλήρωσε

- με τραπεζικές επιταγές το έτος 2007 το συνολικό ποσό των 563,59 € (τραπεζικές επιταγές ποσών 277,39 € και 286,20 €),
- με τραπεζικές επιταγές το έτος 2009 το συνολικό ποσό των 4.844,49 € (τραπεζικές επιταγές ποσών 1.970,64 €, 1.088,85 € και 1.785,00 €),
- με τραπεζική επιταγή το έτος 2010 το ποσό των 999,60 €,
- με μετρητά το έτος 2007 το συνολικό ποσό των 82.361,34 € (αποδείξεις είσπραξης ποσών 8.449,00 €, 12.673,50 €, 9.365,30 €, 13.441,05 €, 11.578,70 €, 9.639,00 €, 10.989,90 € και 6.224,89 €),

- με μετρητά το έτος 2008 το συνολικό ποσό των 22.737,92 € (αποδείξεις είσπραξης ποσών 5.608,47 €, 8.581,68 € και 8.547,77 €),
- με μετρητά το έτος 2009 το συνολικό ποσό των 15.671,00 € (αποδείξεις είσπραξης ποσών 6.901,41 €, 3.810,38 € και 4.959,21 €),

ενώ για τις λοιπές αμοιβές προς την εταιρία «.....» με ΑΦΜ δεν προσκόμισε στοιχεία για το πώς πληρώθηκε.

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

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί αυθαίρετης, εσφαλμένης και μη αιτιολογημένης κρίσης περί λήψης μερικώς εικονικών τιμολογίων καθώς και περί παραβίασης της χρηστής διοίκησης απορρίπτονται ως ουσία και νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 «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 νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.».

Επειδή, στην παρ. 1 και 2 της ΠΟΛ.1019/2011 ορίζεται: «**1.** Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: α.β.γ).....δ).....ε) ... στ. Την τυχόν αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου. **2.** 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.»

Επειδή, στην παρ.10 της ΠΟΛ. 1019/2011 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 ποσών 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, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. ... Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή, ειδικότερα σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής

διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2008 έως και 2009 για τον προσφεύγοντα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ' αριθμ./..... ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία έκθεση μερικού (συμπληρωματικού) ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

Επειδή, αιτία ελέγχου για τον προσφεύγοντα, ήταν το υπ' αριθμ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ), με το οποίο διαβιβάστηκε δελτίο πληροφοριών-πληροφοριακή έκθεση για την «.....» με ΑΦΜ (εκδότρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων), το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, με βάση το οποίο συντάχθηκε το υπ' αριθμ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ΠΟΛ 1019/2011, της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και το υποσύστημα εσόδων του συστήματος TAXIS δεν προκύπτει ο προσφεύγων να έχει αποδεχτεί το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011 και να έχει καταβάλλει τον σχετικό φόρο, κατά συνέπεια 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 τον προσφεύγοντα. Συνεπώς **απαράδεκτως** υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης του ν. 3888/2010 (ΠΟΛ. 1019/2011), για τις χρήσεις 2008 και 2009 με διαφορά φόρου προς καταβολή **39.223,92 ευρώ**, καθότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται εκτελεστότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω παραγραφής,

β) την **επικύρωση** των υπ' αριθ., και πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	2.418,40€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο	25.437,80€
----------	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο	16.818,71€
----------	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο	13.263,21€
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.