



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 12-04-2018

Αριθμός Απόφασης: 793

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)του με ΑΦΜ:....., γ)της με ΑΦΜ:..... και δ)της 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 διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. 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 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «. & ΣΙΑ Ο.Ε.» διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 23.122,01€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 27.746,41€, ήτοι **συνολικού ποσού 50.868,42 €**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών, του προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξωλογιστικά και της μείωσης της αξίας των φορολογικών εισροών κατά το ποσό των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2017 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. 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, βάσει της από-2013 έκθεσης 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, την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν αυτών, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε το υπ' αριθμ./3 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. 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.
- 3) Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς δεν 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, 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..»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/2000 *«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.*

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 *«Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».*

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 άρθρο 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 περαίωσης 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, συμψηφίζομενου 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 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 Φ.Π.Α. (σελ. 14 & 18), ο έλεγχος επέδωσε στους προσφεύγοντες το υπ'αριθμ./3 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010, το οποίο δεν αποδέχθηκε η ελεγχόμενη επιχείρηση. Κατά συνέπεια, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε επανέλεγχο της εν λόγω χρήσης λόγω νέων συμπληρωματικών στοιχείων.

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 τόσον, ο εκδότης, όσον 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.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ.2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2007 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 -31/12/2007:

Διαφορά φόρου: 23.122,01 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	27.746,41	11.561,00	8.777,11	20.338,11	20.338,11

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 τροποποίηση της υπ' αριθμ./-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 ως προς την εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων επί των πρόσθετων φόρων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

– Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007- 31/12/2007 **(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επεικτέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)**

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	23.122,01	23.122,01
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	27.746,41	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		11.561,00
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		8.777,11
Σύνολο φόρου για καταβολή	50.868,42	43.460,12

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**

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.