



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 5-4-2017
Αριθμ. Αποφ.: 914

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
- 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-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανή Προσφυγή του . . του ... με Α.Φ.Μ.:..., κατά: α) της με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, β) της με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, και γ) της με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής**

περιόδου 1/1/2005-31/12/2005, και κάθε άλλης συναφούς με την προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τη με ημερομηνία ...-**2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ...-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής του . . **του ... με Α.Φ.Μ:** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. .../....-**2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.758,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2003-31/12/2003 λόγω λήψης και καταχώρησης σε έξι (6) περιπτώσεις εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 18.790,00€, έκδοσης της επιχείρησης . . με ΑΦΜ:
- Με την υπ' αρ. ../....-**2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 4.233,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2004-31/12/2004 λόγω λήψης και καταχώρησης σε εννέα (9) περιπτώσεις εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 21.165 €, έκδοσης της επιχείρησης . . με ΑΦΜ:....
- Με την υπ' αρ. .../....-**2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.346,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2005-31/12/2005 λόγω λήψης και καταχώρησης σε δέκα (10) περιπτώσεις εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 16.730,00 € , έκδοσης της επιχείρησης . . με ΑΦΜ:....

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της ΔΟΥ ... που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου .../...2015 έγγραφο της ΔΟΥ Σύμφωνα με την ως άνω αναφερόμενη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της ΔΟΥ

Αμπελοκήπων, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της από .../2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., διενεργήθηκε έλεγχος Κ.Β.Σ. με τις .../...-2015, .../...-2015 και .../2015 εντολές ελέγχου στην επιχείρηση . . με Α.Φ.Μ. ... από τις διαπιστώσεις της οποίας προκύπτει ότι τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση . . είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν στοιχεία από την ανωτέρω εκδότρια είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση του . . με Α.Φ.Μ.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ... η υπ' αρ..../...-2015 εντολή ελέγχου για την επιχείρηση . . του ... με ΑΦΜ:

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα φορολογικά αντικείμενα που του καταλογίζονται για τις συγκεκριμένες χρήσεις, έχουν παραγραφεί, καθώς δεν κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου. Το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων στις συγκεκριμένες χρήσεις έχει παραγραφεί

2. Δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός έλεγχος. Οποιαδήποτε μορφή φορολογικού ελέγχου προϋποθέτει τουλάχιστον εντολή ελέγχου, θεώρηση των βιβλίων τη επιχείρησης μετά την τελευταία εγγραφή, καταμέτρηση του ταμείου και διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Στην προκειμένη περίπτωση ελλείπουν οι τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις του ελέγχου, καθώς η επιβολή των προστίμων στηρίχθηκε σε πληροφορίες εκτός επιχείρησης.

3. Υφίσταται απόλυτη αδυναμία επανελέγχου, καθώς, οι επίμαχες χρήσεις είχαν ήδη υπαχθεί στην περαίωση του Ν.3888/2010. Κατά την ημερομηνία περαίωσης η φορολογική αρχή θα μπορούσε να διασταυρώσει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, προκειμένου να υπαχθεί ή όχι η ελεγχόμενη στην περαίωση, αφού αυτά τα στοιχεία ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής.

4. Τα επιβληθέντα πρόστιμα στερούνται νόμιμου ερείσματος κατά το χρόνο που εκδόθηκαν, καθόσον κατά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου επί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά περισσότερες κυρώσεις, επιβάλλεται αναδρομικά η ελαφρύτερη.

5. Δεν αποδεικνύεται η υποτιθέμενη έλλειψη καλής πίστης. Ο έλεγχος αφενός δεν αποδεικνύει το συναλλακτικά ανύπαρκτο της επιχείρησης, αφετέρου αποδέχεται ότι η συναλλαγή ήταν απολύτως πραγματική. Το συνολικό ποσό των εικονικών, ως προς το πρόσωπο, συναλλαγών αφορά σε αγορές α' υλών, για κάθε μία από τις οποίες εξοφλούνταν η προηγούμενη. Ο μόνος έλεγχος που θα μπορούσε να κάνει ο προσφεύγων αφορά στον ΑΦΜ του εκδότη, πράγμα που έγινε και δεν προέκυψε τίποτα αρνητικό. Οι πληρωμές έγιναν μέσω αξιογράφων .Ο προσφεύγων δεν μπορούσε να γνωρίζει αν πίσω από τον υποκρύπτεται άλλο πρόσωπο.

6. Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν.3888/2010 «εκκρεμείς υποθέσεις ... περαιώνονται με διαγραφή πρόσθετων φόρων και τον περιορισμό στο 1/5 των κάθε είδους προστίμων». Εφαρμοζομένης της Πολ. 1019/2011 για τη δυννητική περαίωση των προστίμων θα έπρεπε να επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο απομειωμένο στο 1/5. Η κατάργηση του άρθρου 5 του Ν.2523/97 δεν ασκεί έννομη επιρροή, καθώς οι διατάξεις της Πολ.1019/2011 ως ειδικότερες υπερισχύουν και είναι εφαρμοστέες στη συγκεκριμένη περίπτωση, έναντι των διατάξεων του Ν. 4337/2015.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση προστίμων, αυτός πρέπει να απορριφθεί για τους εξής λόγους:

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. 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 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, 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου

φορολογικού οργάνου.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 εδάφιο 2 ορίζεται ότι: «...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»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. ε του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2014 «Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)..., β)..., γ)..., δ)..., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2016) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τη Δ.Ο.Υ... εκδόθηκε η με αριθμό .../...-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της, για τον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005, βάσει των συμπληρωματικών πληροφοριακών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της με το υπ' αρ. πρωτ. .../...-2005 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.1 του Ν.4174/2013 «*Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4174/2013 «*1.Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε*

αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘες 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

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 παρ. 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.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί αδυναμίας επανελέγχου λόγω ένταξης των επίμαχων χρήσεων στην περαίωση του Ν. 3888/2010, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

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

Επειδή σύμφωνα με 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 αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 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.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, **έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου** καθ' όσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών

διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό ότι τα πρόστιμα στερούνται νόμιμου ερείσματος κατά το χρόνο που εκδόθηκαν καθώς πρέπει να εφαρμοστεί το ευνοϊκότερο καθεστώς, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 «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)...., γ)....., δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94)

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό ότι δεν αποδεικνύεται η έλλειψη καλής πίστης, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους.

Επειδή, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, στενά συνδεδεμένη με την αρχή της νομιμότητας του φόρου, υποχρεώνει το νομοθέτη να διατυπώνει με τρόπο σαφή και πλήρη τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου Έτσι η αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι δέσμια με την έννοια ότι τα όργανα οφείλουν να εκδώσουν τις φορολογικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσουν το οφειλόμενο ποσό με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. (Φινοκαλιώτης, φορολογικό δίκαιο σελ .148)

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν.2523/97 θεσπίζεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για τη ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

Επειδή, τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις επιβάλλονται χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη αμέλειας ή δόλου (Στε 3278/92, 138/98)

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό περί εφαρμογής των διατάξεων της Πολ. 1019/2011 ως ειδικότερες του Ν.4337/2015 και τον περιορισμό των προστίμων στο 1/5 πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β ... ΕΞ 2016/...-2016 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. - Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την έκδοση και περαίωση πράξεων επιβολής προστίμων βάσει Ν.3888/2010 ύστερα από τη δημοσίευση του Ν.4337/2015, παρ. 10 «*Δεδομένων των ανωτέρω, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 , προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 , χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού*».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016, έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.:...

Υπ' αριθ. .../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2003 – 31/12/2003

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	3.758,00€
------------------	-----------

Υπ' αριθ. .../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2004 – 31/12/2004

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	4.233,00€
------------------	-----------

Υπ' αριθ. .../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2005 – 31/12/2005

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	3.346,00€
------------------	-----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

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.