



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α.

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : . .

Fax : . .

Καλλιθέα 23/ 01/ 2017

Αριθμός Απόφασης 641

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου 48527 ενδικοφανή προσφυγή της
..... κατά:

- 1) Της υπ' αριθ. ... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.
- 2) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.
- 3) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.
- 4) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.
- 5) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (άρθρο 8§12ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το αρ. πρωτ. έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ., διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ., λόγω αρμοδιότητας, το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών και την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), (με αριθ. του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/ση Δυτικής Ελλάδος, που αφορούσε την ατομική επιχείρηση του σύμφωνα με τα οποία είχε εκδώσει, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2008, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση

B. Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2008, με βάσει την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με την αποδοχή στις του υπ' αριθ. ... σημειώματος του Ν. 3888/2010. Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την υπάλληλο συντάχτηκε η από έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και με βάσει το πόρισμα της, εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

1) η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2008, με την οποία της επεβλήθη πρόστιμο €716,48 ($€600,00 \times 20\% = 120,00€$, $1.300,00 \times 20\% = 260,00€$, $€1.682,40 \times 20\% = 336,48€$) το οποίο βεβαιώθηκε στις διότι: Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία(3) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, τα α) αριθ. καθαρής αξίας 600,00€ πλέον ΦΠΑ 114,00€ συνολικής αξίας 714,00€, β) καθαρής αξίας 1.300,00€ πλέον ΦΠΑ 247,00€ συνολικής αξίας 1.547,00€, & γ) καθαρής αξίας 1.682,00€ πλέον ΦΠΑ 319,00€ συνολικής αξίας 2.002,05€, από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14 & 18§§§1, 2, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

2) το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης Ν.3888/2010 στις και προσδιορίσθηκε στην προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009 διαφορά φόρου προς καταβολή 5.000,78 ευρώ.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ. ενδικοφανή προσφυγή, για α) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2008 και β) για το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης Ν.3888/2010, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. απορριπτική απόφαση και συγκεκριμένα, **α) απορρίφθηκε** κατά το μέρος που αφορά το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως Ν. 3888/2010 στις και **β) επικυρώθηκε** η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Γ. Η Δ.Ο.Υ., διενήργησε επανέλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2008, από την υπάλληλο Πατσέα Δέσποινα με την ίδια ως άνω εντολή Αρχικά συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή (με την υπ' αριθ.) στην έδρα της επιχείρησης, το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις και εν συνεχεία συνέταξε τις από 30/06/2016 εκθέσεις επανελέγχου: 1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, 4) Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97) και 5) Ειδική Κύρωση του άρθρου 8 ν. 1882/90 από τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ ΠΔ 186/92, διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2008, με την οποία της επεβλήθη συνολικό πρόστιμο 674,51€ ($2.698,05 \times 25\%$), το οποίο βεβαιώθηκε στις διότι: Δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο αξίας 2.698,05€ με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §17 & 12§1 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92

και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.σ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, οικονομικού έτους 2009(στην οποία δεν ασκήθηκε **προσφυγή**) δεν καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, φόρος εισοδήματος.

Φ.Π.Α.

Την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 1.193,28€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.431,93€, ήτοι συνολικού ποσού 2.625,21€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της ανωτέρω χρήσης κρίθηκαν **ακριβή και επαρκή** και προσδιορίστηκαν τα Καθαρά Κέρδη λογιστικώς, μετά την προσθήκη σε αυτά των λογιστικών διαφορών ελέγχου οι οποίες προέρχονται **α)** από την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων (συνολικής αξίας 3.582,40€ πλέον ΦΠΑ αξίας 680,65€), που έχουν καταχωρηθεί σαν αγορές και **β)** την αποκρυβείσα αξία (συνολικής αξίας 2.698,05€ πλέον ΦΠΑ αξίας 512,63€), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994(ΚΦΕ). Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000. Για τις εισροές και για το φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ (άρθρο 6. Ν. 2523/97)

Την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επεβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 2.041,95€ (€680,65x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει εικονικά τιμολόγια, το οποίο βεβαιώθηκε στις

ΕΙΔΙΚΗ ΚΥΡΩΣΗ (άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990)

Την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2008, με την οποία της επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, συνολικού ποσού 680,65€ το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι η τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά, εξοφλήθηκαν με επιταγή του εταίρου και νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, οι συναλλαγές με τον εκδότη είναι πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.
- Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97

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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε 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 συναλλακτικός 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ και στην από 30-06-2016 έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., για τον εκδότη που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι : «1) ήταν επαγγελματικά ανύπαρκτη. Συγκεκριμένα η ιδιοκτήτρια της επαγγελματικής στέγης (.....τμ) που είχε μισθώσει στο δήλωσε ότι η επιχείρηση λειτούργησε για ένα με δύο μήνες από τον Ιούνιο του 2007 και έκτοτε εξαφανίστηκε.

2) Τα υποτιθέμενα ως διακινούμενα αγαθά ήταν ογκώδη και η μεταφορά τους απαιτούσε μεγάλα μεταφορικά μέσα που όμως δεν διέθετε ή δεν χρησιμοποιούσε ο

3) Η αποθήκευση των συγκεκριμένων εμπορευμάτων απαιτούσε μεγάλους αποθηκευτικούς χώρους και ο όγκος των συναλλαγών ήταν μεγάλος όπως προέκυψε από τα κατασχεθέντα από το ΣΔΟΕ τιμολόγια.

4) Οι ελέγχοντες υπάλληλοι του ΣΔΟΕ μετέβησαν τόσο στο στην έδρα άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας όσο και στην περιοχή του(τόπος κατοικίας).Από

πληροφορίες που συνέλεξαν από περιοίκους , διαπίστωσαν ότι κανένας δεν γνώριζε για την ύπαρξη αυτής της επιχείρησης παρότι τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης και τα υποτιθέμενα εμπορεύματα που διακινήθηκαν καθίσταται ευρέως αντιληπτά σε μια κοινωνία λίγων κατοίκων ενός μικρού χωριού.

5) Όλα τα τιμολόγια αγοράς που προσκομίστηκαν κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Δυτικής Ελλάδος με την έκθεση κατάσχεσης και κρίθηκαν εικονικά....κ.λ.π. » έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2008, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Επανελέγχου” ως προς τα ληφθέντα από’ φορολογικά στοιχεία της από έκθεσης επανελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. που βασίστηκε και στην από έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Δ/ση Δυτικής Ελλάδος , καθώς και σε όσα στοιχεία προσκόμισε η προσφεύγουσα, ο έλεγχος έκρινε ότι: « τα τρία φορολογικά στοιχείασυνολικής καθαρής αξίας 3.582,40€ πλέον ΦΠΑ 680,65€ σύνολο 4.263,05€ τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν από άλλο πρόσωπο.....»

Επειδή, η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της (.....) στις την πληρωμή στοντης συνολικής αξίας των Τ.Π.Υ. 3/16-1-2008 και ΤΔΑ 5/ 16-1-2008 ποσού 2.698,05 ευρώ με μετρητά , εκ των υστέρων και αφού είχε εκδοθεί από την Δ.Ο.Υ. Η....., η υπ’αρ. η οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ έτους 2008, προσκόμισε στοιχεία για την πληρωμή της συνολικής αξίας των ανωτέρω στοιχείων με επιταγή του εκπροσώπου της Κατά συνέπεια ο λογαριασμός ταμείου στις είχε πλεόνασμα ποσού 2.698,05 ευρώ, γεγονός που ο επανέλεγχος έκρινε ότι αφορά μη έκδοση φορολογικού στοιχείου από την ελεγχόμενη αξίας.

Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθ. 9 του ν. 3888/2010 και την ΠΟΛ 1019/2011 εκδόθηκε από την από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. το υπ’αριθ..... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν.388/2010 για το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008) το οποίο διαβιβάστηκε με συστημένη επιστολή στην έδρα της επιχείρησης . Η επιχείρηση δεν αποδέχτηκε το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα με την καταβολή του 20% του φόρου που αναγράφεται σε αυτό εντός 10 ημερών από την κοινοποίηση .Και ως εκ τούτου, στην περίπτωση μη αποδοχής του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος Ν. 3888/2010 εντός της ανωτέρω προθεσμίας έχουν εφαρμογή για το οικονομικό έτος που βαρύνεται με επιβαρυντικά στοιχεία, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζομένων ως προς τις

φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάση του αρχικού σημειώματος.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρότητα εξ αυτού του λόγου, ελλείψει προσήκουσας αιτιολογίας. Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, βάσει των οποίων στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση..

Επειδή, είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα, ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (Τρ Δ Πρ Σύρου 1/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 Δι Δικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 Δι Δικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 Δι Δικ 12,1218).

Στην προκειμένη περίπτωση, κάθε μια έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην κάθε έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και ανεπαρκής.

Επειδή, στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες και περιλαμβάνουν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Επίσης ορίζεται ότι ταυτόχρονα με την πράξη, η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου>>.

Στην προκειμένη περίπτωση στην από έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Δυτικής Ελλάδας, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια στην απόέκθεση επανελέγχου ΚΒΣ ΠΔ 186/1992 της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, γίνεται εκτεταμένη αναφορά στο πόρισμα της προαναφερθείσας έκθεσης του ΣΔΟΕ και

επιπλέον γίνεται αναλυτική και εμπειριστατωμένη αναφορά στις ισχύουσες και εφαρμοζόμενες διατάξεις, αναγράφεται κάθε στάδιο της διαδικασίας ελέγχου.

Επίσης αιτιολογείται επαρκώς στην έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο νέος προσδιορισμός των καθαρών κερδών της χρήσης και στην έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. η απόρριψη των αγορών και η αποκρυβείσα αξία, που περιέλαβε η ελεγχόμενη στις δηλώσεις Φ.Π.Α. της κρινόμενης χρήσης.

Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου προέκυψαν κατόπιν διενέργειας όλων των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι επικαλούμενοι λόγοι του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων <<ανεπαρκούς- πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου.>>, απορρίπτονται ως αβάσιμοι .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«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, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1019/28.01.2011** απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας ορίζεται ότι :

«§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 αποκρυβείσα 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 αποκρυβείσα 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.

.....

§8. 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.

.....

§ 10. 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.....».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 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. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**. Ιδιαίτερα δε 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 γι' 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 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ., το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών και την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), με αριθ. του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/νση Δυτικής Ελλάδος, τα οποία αφορούν την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/008, η οποία **είχε περαιωθεί** με βάση το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3888/2010** για τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του

άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.3259/2004, **εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 49 § 3 Ν. 2859/200 ορίζεται ότι:

«3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε 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. »

2) Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/200 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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).....β).....

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

και επομένως η υπόθεση της χρήσης 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 §§1,2 περ. γ' & 49 § 3 Ν. 2859/200, παραγράφεται στις 31/12/2019.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. της Δυτικής Μακεδονίας και στις από εκθέσεις επανελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας

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

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ.στ´ Ν. 4337/2015 ποσού: 674,51€ (2.698.05€x25%).

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Διαφορά φόρου εισοδήματος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2008
Διαφορά φόρου	1.193,28
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.431,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.625,21

Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού: 2.041,95€ (€680,65x3) .

Ε) Πρόστιμο Ειδική Κύρωση

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Άρθρο 8 §12 Ν.1882/90 : ειδική κύρωση : 680,65€.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Επανεξέτασης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).