



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α..**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : ..
Fax : ..

Καλλιθέα 12/ 09/ 2016

Αριθμός Απόφασης 3081

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

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

δ. 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.

ε. 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 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας που έχει έδρα στον, επί της οδού κατά, **α)** της υπ' αριθ.

Οριστικής Πράξης Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, της διαχειριστικής περιόδου 01 /01-31/12-2008 και **β)** το υπ' αριθ..... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3888/2010

στις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ με το οποίο προσδιορίστηκε για τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009 διαφορά φόρου προς καταβολή 5.000,78 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αριθ. Οριστική Πράξη Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2008 και **β)** το υπ'αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν. 3888/2010 στις των οποίων ζητείται η ακύρωση/τροποποίηση των.

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 εταιρείας 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:

Με την από έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/ση Δυτικής Ελλάδος και με το αριθ. πρωτ..... έγγραφο, ενημέρωσε την Δ.Ο.Υ. ότι διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του και διαπίστωσε ότι έχει εκδώσει τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την εταιρία, αρμοδιότητας της.

Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ. λόγω ύπαρξης των ανωτέρω 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 σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα: 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 του, 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 ίδιου νόμου.

2) Εξέδωσε 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.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση/τροποποίηση, **α)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Προστίμου ΚΒΣ και **β)** το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης Ν. 3888/2010, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Η Δ.Ο.Υ. ήτανε αναρμόδια για τον επανέλεγχο που έκανε στην προσφεύγουσα, λόγω του ότι υπαγότανε στην Δ.Ο.Υ.
- 2) Για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων του λήπτη, σαν επικουρικό λόγο επικαλείται το άρθρο 66§5 προτελευταία περίπτωση, που προστέθηκε με το άρθρο 8 Ν. 4337/2015.
- 3) Ότι η ελεγκτική αρχή μετέθεσε το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών στην προσφεύγουσα η οποία τελούσε σε καλή πίστη, επιπλέον δε η κρίση της δεν είναι ορθή καθόσον, οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές.

Επειδή, βάσει αποφάσεων του Υπουργείου Οικονομικών και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο. Δ6Α 1092694 ΕΞ 2013/6-6-2013 & Δ6Α1095245 ΕΞ 2013/11-6-2013 καταργούνται και συγχωνεύονται τμήματα κάποιων Δ.Ο.Υ. και μεταφορά αρμοδιοτήτων σε άλλη Δ.Ο.Υ. , όπως στην περίπτωση μεταφοράς των Τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. στην Δ.Ο.Υ., και επομένως αρμοδία Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο της προσφεύγουσας ήταν η Δ.Ο.Υ. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται.

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 το **περιπτ. δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015** ορίζεται ότι: *«3. 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:

.....
δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου »

Στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2008 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3δ' του Ν. 4337/2015), και όχι στις διατάξεις (άρθρο 66§5 προτελευταία περίπτωση, που προστέθηκε με το άρθρο 8 Ν.4337/2015)όπως επικαλείται η προσφεύγουσα και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται σαν αβάσιμος.

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).

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 προκείμενη περίπτωση, στις σελίδες 8 & 9 της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ και στην σελίδα 13 της από έκθεσης επανελέγχου ΚΒΣ της ελεγκτού 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 (60 τμ) που είχε μισθώσει 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 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” στην σελίδα 24 ως προς τα ληφθέντα από τον φορολογικά στοιχεία της από ανωτέρω οικείας έκθεσης επανελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.....αναφέρεται ότι: « τα τρία φορολογικά στοιχεία (.....) συνολικής 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, 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».

Στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου για τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009 η προσφεύγουσα αποδέχτηκε το υπ’ αριθ..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 στις, η από έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/ση Δυτικής Ελλάδος, περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις με το αριθ. πρωτ. έγγραφο. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει η ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν υπήρχαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης. Συνεπώς τα στοιχεία αυτά χαρακτηρίζονται ως νέα στοιχεία, έχουν δε εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/1994.

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.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσήλθε εντός διαστήματος των 10 ημερών από τη κοινοποίηση του Συμπληρωματικού εκκαθαριστικού Σημειώματος προκειμένου να αποδεχτεί το σημείωμα πληρώνοντας το 20% του ποσού .Ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου, συμψηφιζομένων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ των ποσών που προέκυψαν για κάθε φορολογία βάσει του αρχικού εκκαθαριστικού σημειώματος.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι λόγω της μη αποδοχής από του προσφεύγοντα του υπ' αριθμ.Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης ΠΟΛ.1019/2011 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 απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς αυτό καθόσον στερείται εκτελεστότητας.

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 η από έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., επί τις οποίες εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **α)** ως **απαράδεκτος** κατά το μέρος που αφορά το υπ'αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν. 3888/2010 στις και **β)** την **επικύρωση** της υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

- Χρήση 2008 - Πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 (περ.δ') του Ν. 4337/2015:
- € 600,00x20%=120,00€
- € 1.300,00x20%=260,00€
- € 1.682,00x20%=336,48€

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).