



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 15/03/16

Αριθμός απόφασης: 183

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τis διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερ. κατάθεσης «.....» και με αρ. πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα τη «.....», που εκπροσωπείται νόμιμα, κατά α) της υπ.αρ. «.....» οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού «.....» ευρώ, και β) της υπ.αρ. «.....» οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού «.....» ευρώ, του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

4. Τις α) υπ.αρ. «.....» οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού «.....» ευρώ, και β) υπ.αρ. «.....» οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού «.....» ευρώ, του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

5. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ.αρ. «.....» εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, και σε συνέχεια της υπ.αρ. «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην έδρα της προσφεύγουσας. Επειδή δεν ανευρέθη στην έδρα της, εστάλη στους δύο διαχειριστές της, οι οποίοι διετέλεσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση «.....», και δη στους κ.κ. «.....» (διαχειριστής μέχρι 4-6-2002) και «.....» (διαχειριστής από 4-6-2002), η υπ.αρ. «.....» πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η ελεγχόμενη δια των διαχειριστών της προσκόμισε μέρος μόνο των βιβλίων και στοιχείων που της ζητήθηκε, όπως ειδικότερα αυτά αναφέρονται στην από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΕΛΠ του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Με το υπ.αρ. «.....» έγγραφο του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....» εστάλη στην «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», από την οποία η ελεγχόμενη στη χρήση «.....» έλαβε 5 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 55.150,00 ευρώ, τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά για τους εκεί αναφερόμενους λόγους.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη-προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», δεν επέδειξε στον φορολογικό έλεγχο μέρος των βιβλίων και στοιχείων και φορολογικά στοιχεία της, ενώ με βάση τα ως άνω αναφερόμενα φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά ως προς τις συναλλαγές, κρίθηκαν τα βιβλία της ανακριβή κατ'άρθρο 30 παρ 4 περ α,γ

και στ' ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τα άρθρα 30 παρ 2γ, 32 παρ 1,2,3 και 6 του Ν 2238/94, καθόσον δεν ήταν δυνατός ο λογιστικός προσδιορισμός λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων και διότι οι διαπιστωθείσες πράξεις ήταν μεγάλης έκτασης.

Με βάση την ως άνω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΕΛΠ του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ.αρ. «.....» οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, συνολικού ποσού «.....» ευρώ για αποδοχή και λήψη 5 εικονικών στοιχείων, και η υπ.αρ. «.....» οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού «.....» ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» Θεσσαλονίκης μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΕΛΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- ότι η προσβαλλόμενη πράξη και η σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ είναι αόριστη,
- ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη, λόγω μη υποχρέωσης για τήρηση βιβλίων και στοιχείων πέρα της 31/12/2013,
- ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, γιατί έχει παρέλθει η 5ετία, άλλως η 10ετία και δεν έχει εκδοθεί σχετική εντολή ελέγχου.
- ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της για προηγούμενη ακρόαση (άρθρο 20 του Συντάγματος), καθόσον δεν έλαβε γνώση των εγγράφων που επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την εικονικότητα των συναλλαγών της,
- ότι οι επίμαχες συναλλαγές με την εταιρία «.....» είναι πραγματικές.

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στη «.....» και εκπροσωπείται νόμιμα, 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:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

1.Α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΒΣ

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας και η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΕΛΠ είναι αόριστη, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους :

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΕΛΠ, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγοντα μαζί με το σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν την αποδοχή και λήψη των 5 εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 55.150,00 ευρώ, από την επιχείρηση «.....», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι υπό κρίση πράξεις και η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΕΛΠ είναι πλήρεις και καθόλα αιτιολογημένες, καθόσον η εν λόγω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-ΕΛΠ συνιστά την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και της οριστικής πράξης επιβολή προστίμου επί παράβασης τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τα επιβαλλόμενα πρόστιμα σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

2.Α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, πρέπει αυτό να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμο για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους :

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

Επειδή , στην **παράγραφο 4 του άρθρου 84 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.”

Επειδή , στην **παράγραφο 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).....”

Επειδή, με τους παρακάτω νόμους και ειδικότερα με το αρ 29 Ν. 3697/2008, αρ 10 Ν. 3790/2009, άρθρο 82 Ν.3842/2010, άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011 και άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, δόθηκαν διαδοχικές παρατάσεις στην παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, και η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής, είτε επρόκειτο για κανονικές προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις προαναφερόμενες ημερομηνίες, είτε επρόκειτο για προθεσμίες οι οποίες βάσει προηγούμενων υφιστάμενων διατάξεων είχαν ήδη παραταθεί.

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013 ορίζεται ότι: " Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις."

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν 4203/2013 ορίζεται ότι: " Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής.....

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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 για την ελεγχόμενη έχει εκδοθεί η υπ.αρ «.....» εντολή ελέγχου για προσωρινό έλεγχο ΦΠΑ, λοιπών παρακρατούμενων φόρων και ΚΒΣ, από τον Προϊστάμενο της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στη συνέχεια δε εκδόθηκε η υπ.αρ. «.....» εντολή ελέγχου από το ΣΔΟΕ ΠΔ «.....» για έλεγχο στην επιχείρηση «.....», ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ τέλος εκδόθηκε η υπ.αρ. «.....» εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για μερικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η προθεσμία για την κοινοποίηση οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ με βάση τα άρθρο 9 παρ 5 του Ν 2523/97 και άρθρο 68 παρ 2 ν 2238/1994, για τη χρήση 2002 παρατάθηκε με βάση τις ως άνω παρατάσεις παραγραφής και ως εκ τούτου δεν παραγράφηκε το εν λόγω δικαίωμα του Δημοσίου στις 22-10-2015, ημερομηνία κατά την οποία οι ως άνω πράξεις επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη, και άρα ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

2Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, καθόσον δεν υπήρχε υποχρέωσή της για διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων μέχρι 31/12//2008, μια και είχε παρέλθει ο απαιτούμενος χρόνος, πρέπει να απορριφθεί για τους παρακάτω λόγους :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ)**, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία... Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 21 του πδ 186/1992 (ΚΒΣ)**, όπως ίσχυε, καθοριζόταν ο τόπος τήρησης των βιβλίων και στοιχείων και ο χρόνος διαφύλαξης αυτών και ειδικότερα στην παρ 1 οριζόταν «1."Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.", ενώ στην **παράγραφο 2** αυτού οριζόταν « 2.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, σύμφωνα με την **υπ.αρ. 104/2006 απόφαση** του Υπουργού Οικονομικών « 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ισχύουν από 14/12/2004 μετά την τροποποίησή τους με τις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004, 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. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. Οι πιο πάνω διατάξεις έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 για τα βιβλία και τα στοιχεία για τα οποία μέχρι τη δημοσίευση αυτού του νόμου (14/12/2004) δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διαφύλαξής τους με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1114/2009** και την **ΠΟΛ 1145/2006** «...Υπενθυμίζεται ότι ο κατά τις ισχύουσες διατάξεις εκάστοτε χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου αποτελεί πλέον βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν, και το χρόνο μέχρι τον οποίο πρέπει να διαφυλάσσονται τα οριζόμενα στις ίδιες διατάξεις του Κώδικα αυτού βιβλία και στοιχεία...»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει, καθ' οιανδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον σχετικώς οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο, ο οποίος εμφανίζεται για έλεγχο. Η υποχρέωση του αυτή συνίσταται, ειδικότερα, στη λήψη των μέτρων, τα οποία είναι αναγκαία, ώστε τα βιβλία και στοιχεία να τίθενται υπ' όψιν του διενεργούντος τον έλεγχο υπαλλήλου της φορολογικής αρχής οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, έστω και αν ο επιτηδευματίας ή ο επιφορτισμένος με την τήρηση τους υπάλληλος απουσιάζουν (ΣΤΕ 6143/1996)(ΔΕΦΑΘ 1256/2012).

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω μέχρι την ημέρα του ελέγχου από την «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, αλλά ούτε ο χρόνος στον οποίο η ελεγχόμενη είχε υποχρέωση για διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της, πρέπει ο εν λόγω ισχυρισμός της να απορριφθεί ως αβάσιμος.

3.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε το άρθρο 20 του Συντάγματος και ειδικότερα το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση, καθόσον η ίδια δεν έλαβε γνώση των συνημμένων εγγράφων που επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ «.....» αναφορικά με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», τα οποία θεωρεί απαραίτητα προκειμένου να μπορέσει να εκφράσει τις απόψεις της στη σχετική πρόσκληση της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για τον έλεγχο που διενεργήθηκε σε βάρος της, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους :

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 το 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 Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. 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 ή του προστίμου 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 η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την

επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, **δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας** λόγω μη επίδοσης των συνημμένων στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ «.....», καθόσον με το υπ.αρ. «.....» σημείωμα ελέγχου του άρθρου 28 του Ν 4174/2015 γνωστοποιήθηκαν από την ελεγκτική αρχή στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του ελέγχου, κλήθηκε δε αυτή, δια των δύο διαχειριστών της, με τις υπ.αρ. «.....» και «.....» κλήσεις προς ακρόαση κατ'άρθρο 6 ν 2690/1999 για παροχή διευκρινήσεων επί των αποδιδόμενων παραβάσεων, κατέθεσαν δε αυτοί τα υπ.αρ. «.....» και «.....» σχετικά υπομνήματα. Επί των ανωτέρω βασίστηκαν και οι προσβαλλόμενες πράξεις, κάθε δε άλλο στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε στον εν λόγω έλεγχο δεν ήταν απαιτούμενο να συγκοινοποιηθεί, η δε έλλειψη κοινοποίησής τους **δεν επιφέρει σε καμιά περίπτωση** παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθιστώντας άκυρες τις προσβαλλόμενες πράξεις, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

4. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Από τις ως άνω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου, και δη την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΕΛΠ του Προϊσταμένου της «....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και την έκθεση ελέγχου– επεξεργασίας του ΣΔΟΕ ΠΔ «.....», αποδείχθηκε ότι :

- δεν έγιναν πραγματικές συναλλαγές με την «.....», καθόσον ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της «.....» δήλωσε στο ΣΔΟΕ «.....» ότι από την έναρξη εργασιών μέχρι 9-5-2003 η επιχείρησή του δεν είχε καμία δραστηριότητα, η ύπαρξη δε δηλωμένων ακαθαρίστων εσόδων από τη εν λόγω εταιρία δεν αποδεικνύει ότι αυτά που δηλώθηκαν αναφέρονταν σε πραγματικές συναλλαγές,
- από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ «.....» προέκυψε ότι η ως άνω εταιρία «.....» δεν είχε καθόλου αγορές, δεν είχε προσωπικό που ήταν απαραίτητο για να παράγει αγαθά που πώλησε στην ελεγχόμενη, ενώ έχουν εξαφανιστεί και ο κύριος «.....» και η κόρη του, και ήταν μια ανύπαρκτη εταιρία,
- ότι αναφέρονται όλα σχεδόν τα υλικά που αναγράφονται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκτός από κάποια ντοσιέ,
- ότι, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τα υλικά που έστειλε η «.....» δεν ήταν περιορισμένα σε αριθμό, γεγονός που προκύπτει από τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα, ούτε ότι ήταν κατώτερης ποιότητας,
- ότι τα είδη που αγόραζε από την «.....» ήταν σε τιμές μεγαλύτερες από την «.....»
- ότι στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά δαπανών για τη μεταφορά από Αθήνα – Θεσσαλονίκη

-ότι ο έλεγχος δεν διαπίστωσε να έχει υπογραφεί μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....» καμιά σύμβαση με βάση την οποία να μην γίνεται καμιά χρέωση όταν διακινούνται υλικά της προσφεύγουσας μέσω της ως άνω εταιρίας.

Ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθούν οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των α)της υπ.αρ. «.....» οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού 110.300,00 ευρώ, και β)της υπ.αρ. «.....» οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού 500,00 ευρώ, του Προϊσταμένου της «...» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

A/ A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Είδος φόρου ή προστίμου	Ποσό πρόσθε- του φόρου	Ποσό προστίμου	Συνολικό ποσό καταλογι- σμού
1	«.....»	«.....»	ΚΒΣ		110.300,00€	110.300,00€
2	«.....»	«.....»	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ		500,00€	500,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α**

ΑΡΑΠΙΔΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ - ΝΤΙΝΑ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).