



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

Καλλιθέα 09/12/2015

Αριθμός απόφασης: **4692**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. ώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604529  
**ΦΑΞ** : 213 1604567

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., εδρεύουσας στην Αθήνα, οδός ..., κατά του υπ' αριθμ. .../3/28.05.2015 συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαιώσης ΠΟΛ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικών ετών 2008 και 2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Το υπ' αριθμ. .../3/28.05.2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης ΠΟΛ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικών ετών 2008 και 2009, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 04/12/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ. .../3/28.05.2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών προέκυψε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου ύψους 57.481,41 €, για το οικονομικό έτος 2008, και 78.798,02 €, για το οικονομικό έτος 2009, ήτοι συνολική διαφορά φόρου ύψους 136.279,43 €.

Το ως άνω εκκαθαριστικό σημείωμα εκδόθηκε καθόσον, μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα επιχείρηση του υπ' αριθμ. .../04.11.2010 αρχικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3888/2010, περιήλθαν σε γνώση του ως άνω Προϊσταμένου 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.. Συγκεκριμένα, με το υπ' αριθμ. .../16.04.2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η από 08/04/2014 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. ... από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

I. Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007- 31/12/2007, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τριάντα τρία (33) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 164.618,26 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 31.277,48 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 11§§ 1 και 5, 12§1, 16§1, 18§§2 και 9, 19§§1 και 3, και 36§§1 και 10 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1 και 4 του ν. 2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 5 και 19 του ν. 2523/1997. Για τη λήψη των εν λόγω εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../08.06.2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

II. Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008- 31/12/2008, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εξήντα τέσσερα (64) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 250.706,25 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 47.634,27 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 11§§ 1 και 5, 12§1, 16§1, 18§§2 και 9, 19§§1 και 3, και 36§§1 και 10 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1 και 4 του ν. 2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 5 και 19 του ν. 2523/1997. Για τη λήψη των εν λόγω εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../08.06.2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011, την απαλλαγή της από κάθε φόρο και προσαύξηση, άλλως και όλως επικουρικός, την τροποποίηση του εν λόγω εκκαθαριστικού και τον καταλογισμό του ελαχίστου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα, παράνομα, αυθαίρετα και αναπόδευκτα α) ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών καταλόγισε τους αναφερόμενους στο προσβαλλόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα φόρους και β) ο έλεγχος θεώρησε ότι, αν και πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, τα εκδοθέντα στοιχεία είναι εικονικά.
2. Εσφαλμένα, παράνομα, αυθαίρετα και αναπόδευκτα, παρότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται δεκτό ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν ήταν πλαστά, αλλά ήταν τυπικά νόμιμα και προέρχονταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, η φορολογική αρχή αφαιρέσε την αντίστοιχη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της, με αποτέλεσμα να επαναπροσδιοριστεί διαφορά Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος.
3. Η οικεία έκθεση ελέγχου δέχτηκε αναιτιολόγητα και αναπόδευκτα, αν και φέρει το βάρος της απόδειξης, ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση «...».
4. Η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι πλήρως και ορθώς αιτιολογημένη καθιστώντας την εν λόγω πράξη ακυρωτέα.
5. Η λήψη των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων οφείλεται σε συγγνωστή της πλάνη ως προς τη φορολογική συμπεριφορά του εκδότη, χωρίς την ύπαρξη απόκρυψης φορολογητέας ύλης από πλευράς της, και άρα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ. τα βιβλία της δεν θα έπρεπε να κριθούν ανεπαρκή και εν συνεχεία να συνταχθεί το προσβαλλόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα με το οποίο της καταλογίζεται πρόσθετος φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..
6. Σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται ότι *η ίδια* η προσφεύγουσα επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια.
7. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 περ. η' του ν. 2523/1997, δεν είναι νόμιμο και δεν επιτρέπεται να καταλογισθεί σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος για ήδη ελεγχθείσα και περαιωθείσα φορολογική υπόθεση και χρήση.
8. Το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή των προαναφερθέντων φόρων έχει παραγραφεί, καθόσον έχει παρέλθει πενταετία από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της σχετικής δήλωσης.
9. Η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου περιέχει αντιφατικές και ανεπαρκείς αιτιολογίες όσον αφορά την απόρριψη των ισχυρισμών της προσφεύγουσας επιχείρησης.
10. Οι φόροι Φ.Π.Α. και εισοδήματος που καταλογίσθηκαν με το προσβαλλόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσεως έχουν υπολογισθεί εσφαλμένα, ενώ το εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα είναι αόριστο, αφού δεν αναφέρεται σε αυτό, αλλά ούτε και στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, ο τρόπος υπολογισμού των καταλογισθέντων φόρων, ώστε να καθίσταται εφικτός ο έλεγχος της ορθότητάς του.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 68§2 του ν. 2238/1994:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 ΕΕ 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 του άρθρου 9§4 του ν. 3888/2010:

«4. 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, συμψηφιζόμενου 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** σύμφωνα με πρώτο εδάφιο της παραγράφου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/28.01.2011:

«Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή, για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε τις χρήσεις 2008 και 2009 με την αποδοχή του υπ' αριθμ. .../04.11.2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3888/2010.

**Επειδή** με το υπ' αριθμ. .../16.04.2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η από 08/04/2014 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. ... από την οποία προκύπτουν παραβάσεις λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα. Για τις εν λόγω διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. .../08.06.2015 και .../08.06.2015 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

**Επειδή** βάσει του ανωτέρω ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση του υπ' αριθμ. .../3/28.05.2015 συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν αποδέχτηκε το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό εντός της 10ήμερης προθεσμίας, αλλά άσκησε την υπ' αριθμ. .../16.07.2015 κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

**Επειδή**, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι λόγω της μη αποδοχής από την προσφεύγουσα του υπ' αριθμ. .../3/28.05.2015 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης του ν.3888/2010 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. Συνεπώς απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή καθότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται εκτελεσιτότητας.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., ως απαράδεκτης.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**Σ η μ ε ι 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).