



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

Καλλιθέα 18 /09/2015

Αριθμός απόφασης: 3834

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

Fax :

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. Την από-...-... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, οδός, με ΑΦΜ **κατά :**

των υπ' αριθμ. .../...-...-..., .../...-...-..., .../...-...-... και .../...-...-... Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007 με τις οποίες καταλογίσθηκαν πρόστιμα συνολικού ποσού 304.690,00..

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από .../.../.... εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απο ...-...-.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. την με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-.... ενδικοφανή προσφυγή **κατά** των υπ' αριθμ. .../...-...-..., .../...-...-..., .../...-...-.... και .../...-...-.... Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007 με τις οποίες καταλογίσθηκαν πρόστιμα συνολικού ποσού 304.690,00..

Τα ανωτέρω πρόστιμα προέκυψαν από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. μετά από επανέλεγχο με συμπληρωματικά στοιχεία για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και συνεπεία των Δελτίων πληροφοριών με αρ. πρωτ./...-...-.... της Δ.Ο.Υ., .../...-...-....,/...-...-.... και/...-...-.... της Δ.Ο.Υ., καθώς και την έκθεση ΚΒΣ με αριθ. πρωτ./...-...-.... της ίδιας Δ.Ο.Υ. (.....).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά :

- Την ακύρωση και την εξαφάνιση των υπ' αριθμ. .../...-...-..., .../...-...-..., .../...-...-.... και .../...-...-.... Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1 . Την εσφαλμένη εφαρμογή του ν. 2523/1997 ως προς την υπαγωγή των επίμαχων στοιχείων στην έννοια των εικονικών και η απόδειξη της πραγματικής διενέργειας των επίμαχων συναλλαγών.

2. Την μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 περί νέου στοιχείου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε.

3. Την παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων 2004, 2005, και 2007 ως προς την επιβολή προστίμου ΚΒΣ και την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων.

4. Την εσφαλμένη έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου ως προς τις χρήσεις για τις οποίες ήδη διενεργήθηκε περαίωση με τον Ν.3888/2010.

Επειδή με της διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/97 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο

διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας ο ισχυρισμός ότι έγινε κακή ερμηνεία της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 παρ 4 του ν.2523/97 είναι απορριπτέος.

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 συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις που αναφέρονται με την παράγραφο 9 του άρ.18 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.),όπως τροποποιήθηκε μέχρι σήμερα «**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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 (Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων): «*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 σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ.2 του Ν.2238/94: « 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 φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 8-11 της ΠΟΛ 1019/28.01.2011 ορίζονται ότι: «.....8. Για της 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. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω

επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για της οποίες περαιτέρω έχουν της εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια.

Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις>>.

9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή όσα ορίζονται σχετικά.

10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας που προβλέπεται, 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 τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από της 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 της όρους και της περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, έχουν της εφαρμογή ως τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

11. Εφόσον επί περιπτώσεων που προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν της παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.»

Επειδή, Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1035/21-2-2011 ορίζονται ότι :

2. «..... σε περιπτώσεις συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, τα οποία περιέρχονται της Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, εκδίδονται οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και θα

ακολουθείται γενικώς η οριζόμενη από την πιο πάνω απόφαση (σχετ. η παρ. 8 αυτής) διαδικασία.

3. Σύμφωνα με της διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Ν.3888/2010, για όλα εν γένει τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα (πλην δηλαδή της φορολογίας εισοδήματος) συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή κατά το χρόνο αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, τότε, ανεξαρτήτως της επελθούσας περαίωσης, για τα συγκεκριμένα αντικείμενα και τις συγκεκριμένες δηλώσεις διενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1147/2010), ακολουθουμένων όλων εν γένει των προβλεπόμενων ελεγκτικών διαδικασιών (συμπεριλαμβανομένης και της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007). ...»

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση **έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση**, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ.2 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004) οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#) και 3 του άρθρου 49 του Ν. [2859/2000](#) έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης **ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών** ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του ν.4203/2013 άρθρο 22 και της ΠΟΛ 1232/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, πράξεων επιβολής φόρων, τελών, προστίμων και εισφορών που λήγουν την 31.12.2013 παρατείνεται μέχρι 31.12.2015 για τις υποθέσεις που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, ήτοι έως .../.../.... .

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση οι επίδικες παραβάσεις προέκυψαν κατόπιν εκθέσεων ελέγχου που συντάχθηκαν από την ανωτέρω υπηρεσία σε εκτέλεση των διαβιβασθέντων Δελτίων πληροφοριών με αρ. πρωτ./...-...-... της Δ.Ο.Υ.,/...-...-... του,/...-...-... και/...-...-... της Δ.Ο.Υ. καθώς και την έκθεση ΚΒΣ με αριθ. πρωτ./...-...-... της ίδιας Δ.Ο.Υ. (.....) για την λήψη από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ., Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής).

Επειδή η διενέργεια του ελέγχου από τις Δ.Ο.Υ.,, και το, όσο και η περαίωση για τη χρήση 2007 με το εκκαθαριστικό περαίωσης του ν. 3888/2010, που εκδόθηκε με ημερομηνία .../.../...., έλαβαν χώρα σε χρόνο προγενέστερο από την λήψη των Δελτίων πληροφοριών και της έκθεσης ΚΒΣ που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις και διαβιβάστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. έχουν αριθ. πρωτ./...-...-... (παραλαβή:/...-...-..., Δ.Ο.Υ.),/...-...-...

(παραλαβή:/...-...-..., Δ.Ο.Υ.), και η έκθεση ΚΒΣ/...-...-...
(παραλαβή:/...-...-..., Δ.Ο.Υ.). Επομένως είναι σε μεταγενέστερο χρόνο
από την ημερομηνία έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Επειδή από την με ημερομηνία .../.../.... έκθεση επανελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92)
προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2000 έως και 2007, οπότε
και εξέδωσαν τα επίδικα στοιχεία , δεν απέκτησαν πραγματική φορολογική οντότητα, και
ήταν **επαγγελματικά ανύπαρκτες**, με την έννοια της επαγγελματικής δραστηριότητας,
της ενημέρωσης των βιβλίων και γενικά της πραγματοποίησης των συναλλαγών.

Επειδή τα Δελτία πληροφοριών με αρ. πρωτ./...-...-... της Δ.Ο.Υ.
.....,/...-...-...,/...-...-... και/...-...-... της Δ.Ο.Υ.
..... καθώς και η έκθεση ΚΒΣ με αριθ. πρωτ./...-...-... της ίδιας Δ.Ο.Υ. (.....)
αποτελούν νεώτερα στοιχεία σε σχέση με την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος
περαίωσης Ν. 3888/2010 και ορθώς ο Προϊστάμενος της ΔΥΟ προχώρησε στον
καταλογισμό των παραβάσεων.

Επειδή η εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αριθμό και ημερομηνία ...-...-... και
στον ελεγχόμενο κοινοποιήθηκε γνωστοποίηση με αρ. πρωτ./...-...-... για παράταση
δύο ακόμα ετών πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ.
186/1992, εφόσον έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου έως .../.../...., κατά συνέπεια δεν υφίσταται
παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων 2004-2006 ως προς την επιβολή προστίμου ΚΒΣ
και την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων. Επίσης για τη χρήση 2007 τέτοιος λόγος δεν
υφίσταται λόγω της περαίωσης με Ν.3888/2010.

Επειδή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε **συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό**
Σημείωμα περαίωσης , βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 Ν. 3888/2010 και της
ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών για τη χρήση 2007 για τις φορολογίες
εισοδήματος και ΦΠΑ με ημερομηνία έκδοσης .../.../...., το οποίο παρελήφθη στις .../.../....
από την πλευρά της ελεγχόμενης επιχείρησης, επί του οποίου δεν επήλθε διοικητική
επίλυση της διαφοράς , υποβάλλοντας αίτηση στην εν λόγω υπηρεσία με αριθ. πρωτ.
...../...-...-... για παράταση / αναστολή / επανέκδοση του εκκαθαριστικού αυτού λόγω της
άσκησης της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από
.../.../.... έκθεση επανελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ,
επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ ,
κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ./...-...-... κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του
....., κατοίκου, οδός
Τ.Κ..... , με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. με βάσει την υπ'αρθ. .../-.../-... Π.Ε.Π. Κ.Β.Σ.: 9.100,00 €

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. με βάσει την υπ'αρθ. .../-.../-... Π.Ε.Π. Κ.Β.Σ.: 29.300,00 €

3. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. με βάσει την υπ'αρθ. .../-.../-... Π.Ε.Π. Κ.Β.Σ.: 18.500,00 €

4. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. με βάσει την υπ'αρθ. .../-.../-... Π.Ε.Π. Κ.Β.Σ.: 247.790,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).