



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

Καλλιθέα 30/12/2016

Αριθμός πρωτ.: 4626

Α. ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

ΦΑΞ : .

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 κατά, **α)** της υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ , της διαχειριστικής περιόδου 01 /01-31/12-2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, **β)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί

Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ , της διαχειριστικής περιόδου 01 /01-31/12-2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, και γ) το υπ' αριθ. συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης Ν. 3888/2010 στις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ με το οποίο προσδιορίσθηκε για τις χρήσεις 2008 & 2009 διαφορά φόρου προς καταβολή 64.621,48 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν. 3888/2010 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 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

α) Η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009 με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3888/2010, (ημερομηνία εκδόσεως & ημερομηνία αποδοχής). Εν συνεχεία, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ....., το με αρ. πρωτ. ειδικό σημείωμα (άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/2010) δηλώνοντας τη λήψη δεκατριών (13) εικονικών & πλαστών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 120.509,34€ για την χρήση 2008 και δέκα πέντε (15) εικονικών & πλαστών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 107.642,51€ για την χρήση 2009, πού εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις υπολόγισε φόρο εισοδήματος ποσού 91.257,94 ήτοι το 40% της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατέβαλε άμεσα το 20% και το υπόλοιπο σε δώδεκα (12) μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες πληρώθηκαν μόνο οι έξι (6) εμπρόθεσμα (..... η τελευταία δόση) και οι υπόλοιπες κατάστησαν ληξιπρόθεσμες, οι οποίες στις ρυθμίστηκαν με το Ν. 4321/2015 σε εκατό δόσεις, την οποία τηρεί μέχρι σήμερα.

β) Με το αριθ. έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/ση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. το από Δελτίο Πληροφοριών (αριθ. υπόθεσης) από το οποίο προέκυπτε ότι, η προσφεύγουσα έλαβε δικά τρία (13) εικονικά-πλαστά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 120.509,34€ για την χρήση 2008 και δέκα πέντε (15) εικονικά-πλαστά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 107.642,51€ για την χρήση 2009, με εκδότη τον αρμοδιότητας της.

Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ..... λόγω ύπαρξης των ανωτέρω νέων στοιχείων, διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12-2008 & 01/01-31/12-2009, με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την υπάλληλο, συντάχθηκε η από έκθεση μερικού (ελέγχου) επιτόπιου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ-ΚΦΑΣ) και με βάση το πόρισμα της, εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.....

1) Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2008, με την οποία της επεβλήθη συνολικό πρόστιμο €48.203,74 (€120.509,34 x 40% = 48.203,74€), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα τρία (13) εικονικά & πλαστά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 120.509,34€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 14, 18§§1, 2, 9 & 30§§§1, 2, 3 περ. γ, 4, 7, 8, & 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1, 4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

2) Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2009, με την οποία της επεβλήθη συνολικό πρόστιμο €43.057,00 (€107.642,51 x 40% = 43.057,00€), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα πέντε (15) εικονικά & πλαστά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 107.642,51€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 14, 18§§1, 2, 9 & 30§§§1, 2, 3 περ. γ, 4, 7, 8, & 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1, 4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

3) Εξέδωσε το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης Ν.3888/2010 στις και προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2008 & 2009 διαφορά φόρου προς καταβολή 64.621,48 ευρώ.

Στις 1..... με την υπ' αριθ..... αίτηση του νομίμου εκπροσώπου της η προσφεύγουσα αποδέχτηκε << 1) Τα επιβληθέντα πρόστιμα του ΚΒΣ τα οποία προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ του Ν. 4337/2015 και 2) το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα χρήσεων 2008 & 2009 >>.

Εν συνεχεία όμως δεν προσήλθε εντός διαστήματος των 10 ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού εκκαθαριστικού Σημειώματος προκειμένου να καταβάλει το 20% του ποσού,

αλλά στις 02-08-2016 υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, γεγονός που θεωρείται μη αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, **α)** των. Οριστικών Πράξεων Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12/2008 & 01-01/31-12/2009 και **β)** το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης Ν. 3888/2010, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι με το ειδικό σημείωμα (άρθρο 12 παρ.6 ν. 3888/2010) κατέβαλε το 20% που συνεπάγεται την αμετάκλητη αποδοχή των όρων και των προϋποθέσεων της περαίωσης και συνεπώς δεν είναι σύνομο η έκδοση του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος και των πράξεων του ΚΒΣ.

- Σε καμία διάταξη του Ν. 3888/2010, η καθυστέρηση της πληρωμής των δόσεων των φόρων και η μεταγενέστερη ρύθμιση εξόφλησης τους, δεν συνιστά λόγω αυτοδίκαιης ανατροπής της συντελεσθείσας περαίωση και άρση των δεσμευτικών αποτελεσμάτων αυτής.

Η ακριβής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων του Ν. 3888/2010, ως αναφορά τις προθεσμίες πληρωμής των δόσεων, είναι αντίθετη με την χρηστή Διοίκηση.

- Ότι υπάρχει παραγραφή των χρήσεων 2008 & 2009 για την επιβολή προστίμων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 § 6 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι :

«6. Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ179 Α'), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση.

Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας.

Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997».

Στην προκειμένη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων , μόνο όταν εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση για τα μη δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Έτσι η φορολογική αρχή νόμιμα προέβη στην κοινοποίηση των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για τις χρήσεις 2008 & 2009.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009 με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3888/2010, (ημερομηνία εκδόσεως & ημερομηνία αποδοχής). Εν συνεχεία, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ., το με αρ. πρωτ. το ειδικό σημείωμα (άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010) δηλώνοντας τη λήψη δεκατριών (13) εικονικών & πλαστών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 120.509,34€ για την χρήση 2008 και δέκα πέντε (15) εικονικών & πλαστών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 107.642,51€ για την χρήση 2009 €, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση '' Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις υπολόγισε φόρο εισοδήματος ποσού 91.257,94 ήτοι το 40% της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατέβαλε άμεσα το 20% και το υπόλοιπο βεβαιώθηκε σε δώδεκα (12) μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες πληρώθηκαν μόνο οι έξι (6) εμπρόθεσμα (..... η τελευταία δόση) και οι υπόλοιπες κατάστησαν ληξιπρόθεσμες, οι οποίες στις ρυθμίστηκαν σε εκατό δόσεις, ρύθμιση την οποία τηρεί μέχρι σήμερα. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 § 6 του Ν. 3888/2010 αφού δεν εξοφλήθη ο φόρος εισοδήματος, δεν εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση για τα μη δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου θεωρείται ως μη περαιωθείσα.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], 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) ... γ) ... δ) 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** 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.

.....

§5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίησή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.

.....

§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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου για τις χρήσεις 2008 & 2009 η προσφεύγουσα αποδέχτηκε το υπ' αριθ. ... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 στις το από Δελτίο Πληροφοριών (αριθ. υπόθεσης) του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/ση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις με το αριθ. πρωτ.έγγραφο. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών, 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)** και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: *«1. 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, 2. ..., 3. ..., 4. 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) ..., 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, ...», και επομένως η υπόθεση των χρήσεων 2008 και 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 περιπτ. β' του Ν. 2238/1994, παραγράφονται στις 31/12/2019 και 31/12/2020 αντίστοιχα και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφή απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα στις με την υπ' αριθ..... αίτηση του νομίμου εκπροσώπου της αποδέχτηκε, << 1) τα επιβληθέντα πρόστιμα του ΚΒΣ των χρήσεων 2008 & 2009, τα οποία προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ του Ν. 4337/2015 και 2) το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα χρήσεων 2008 & 2009>>.

Εν συνεχεία όμως δεν προσήλθε εντός διαστήματος των 10 ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού εκκαθαριστικού Σημειώματος προκειμένου να καταβάλει το 20% του ποσού, αλλά στις υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, γεγονός που θεωρείται μη αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος.

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 την προσφεύγουσα του υπ' αριθμ. Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης ΠΟΛ.1019/2011 δεν υφίσταται η αναφερόμενη σε αυτό φορολογική υποχρέωση καθώς το προσβαλλόμενο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό σημείωμα δεν παράγει από μόνο του έννομα αποτελέσματα για την προσφεύγουσα. Συνεπώς απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς αυτό καθόσον στερείται εκτελεστότητας.

Επειδή, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/ση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος και η από έκθεση μερικού (ελέγχου) επιτόπιου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ-ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ., επί τις οποίες εδράζεται 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 αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **α)** ως **απαράδεκτος** κατά το μέρος που αφορά το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης Ν. 3888/2010 στις και **β)** την **επικύρωση** των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων 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.β') του Ν. 4337/2015: $120.509,34 \times 40\% = 48.203,74\text{€}$.

- Χρήση 2009
 - Πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 (περ.β') του Ν. 4337/2015: $107.642,51 \times 40\% = 43.057,00\text{€}$.

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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).