



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 732/1-7-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις 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 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση 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 ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2007-31/12/2007 & 01/01/2008-31/12/2008 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
4. Τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2007-31/12/2007, & 01/01/2008-31/12/2008 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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:

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, εξέδωσε τις υπ' αρ. **εντολές μερικού ελέγχου**, με τις οποίες καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο, για τις χρήσεις 2004 & 2006-2008 αντίστοιχα. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι παράλληλα εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στο όνομα του προσφεύγοντος και η υπ' εντολή μερικού ελέγχου (σε συνέχεια της υπ' αρ. εντολής εφαρμογής των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/11), προκειμένου να εφαρμοσθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1037/05 για την χρήση 2005.

Αιτία του ελέγχου, βάσει των υπ' αρ. εντολών, αποτέλεσαν τα νέα – συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου, με το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας (αρ. εισερχομένου), με το οποίο διαβιβάστηκαν λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας το υπ' αρ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας, με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92). Από το εν λόγω έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας και την συνημμένη σε αυτό έκθεση Κ.Β.Σ. προέκυπτε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος, τα οικονομικά έτη 2005-2009 (χρήσεις 2004-2008) ήταν λήπτρας εκατοντάδων πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως διαφόρων επιχειρήσεων. Κατόπιν, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, ο οποίος ολοκληρώθηκε με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων μεταξύ αυτών και των ακόλουθων, προσαλλόμενων με την υπ' αρ. ενδικοφανή προσφυγή, πράξεων.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 11.138,60€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3ε του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, σε 150 περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 & 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση και λήψη εκατόν πενήντα (150) πλαστών και πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πραγματικό πρόσωπο των εκδοτών και ως προς τη συναλλαγή, από διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 111.386,00€.

Το ύψος του προστίμου, που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, είναι ίσο με 10% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η λήψη των στοιχείων δεν έχει ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 14.326,75€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3ε του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, σε 201 περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2,9 & 30§4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση και λήψη διακοσίων ενός (201) πλαστών και πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πραγματικό πρόσωπο των εκδοτών και ως προς τη συναλλαγή, από διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 143.267,50€.

Το ύψος του προστίμου, που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, είναι ίσο με 10% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η λήψη των στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 28.552,65€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3ε του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε 375 περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2,9 & 30§4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση και λήψη τριακοσίων εβδομήντα πέντε (375) πλαστών και πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πραγματικό πρόσωπο των εκδοτών και ως προς τη συναλλαγή, από διάφορες επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας 285.526,50€.

Το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα είναι ίσο με 10% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η λήψη των στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 30.492,66€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3ε του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε 398 περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2,9 & 30§4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση και λήψη τριακοσίων ενενήντα οκτώ (398) πλαστών και πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πραγματικό πρόσωπο των εκδοτών και ως προς τη συναλλαγή, από διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 304.926,63€.

Το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα είναι ίσο με 10% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η λήψη των στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν, οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2007-31/12/2007, & 01/01/2008-31/12/2008 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- i. Μη νόμιμη η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω πλάνης της διοίκησης περί τα πράγματα. Εσφαλμένως, η φορολογική διοίκηση θεώρησε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε των ευνοϊκών διατάξεων της §6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010.*
- ii. Ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω μη νόμιμης αιτιολογίας τους.*
- iii. Παραβίαση από την φορολογική αρχή των συνταγματικών αρχών της δικαιολογημένης και προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικούμενων προς τη διοίκηση και της νομικής ασφάλειας, ως συναγόμενων αρχών του Κράτους Δικαίου και της χρηστής διοίκησης.*
- iv. Το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει στην παραγραφή.*

ν. Μη ορθή έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο καταλογισμός και η επιμέτρηση των προστίμων θα έπρεπε να γίνει για κάθε παράβαση χωριστά στην αξία καθενός τιμολογίου και όχι συνολικά, χωρίς επιμέρους διάκριση, έτσι ώστε να κριθεί κατά περίπτωση αν πρόκειται για αυτοτελή παράβαση ή για άλλη ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης όσον αφορά το γεγονός ότι ο προσφεύγων εξέπεσε των ευνοϊκών διατάξεων της §6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010.

- **Επειδή,** η παράγραφος 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 ορίζει τα εξής:
«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 (ΦΕΚ 179 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».

Περαιτέρω, με το **άρθρο 13** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:στ) **Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων** για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου».

- **Επειδή,** με την **ΠΟΛ 1066/2011** του Β' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων δόθηκαν διευκρινήσεις όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του ν.3888/2010. Συγκεκριμένα ορίζονταν τα εξής: «2. Για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, **εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις.** Τα ποσά που ήδη έχουν βεβαιωθεί συμψηφίζονται με τα ποσά που προκύπτουν από τον φορολογικό

έλεγχο».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν τήρησε τον προβλεπόμενο από το Ν.3888/10 τρόπο καταβολής των δόσεων, που του επιβλήθηκαν με την υπαγωγή του στη ρύθμιση του άρθρου 12§6 του Ν. 3888/2010. Πιο συγκεκριμένα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο φορολογούμενος είχε υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 12 παρ.6 του Ν.3888/10 υποβάλλοντας στις, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωνίας, Ειδικό Σημείωμα για το σύνολο των κατασχεθέντων πλαστών και πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων των χρήσεων 2004 & 2006-2008. Βάσει του σημειώματος αυτού υπολογίσθηκε φόρος εισοδήματος ίσος με το 40% της καθαρής αξίας των τιμολογίων και πληρώθηκε αντιστοίχως προκαταβολή 20%. Το υπόλοιπο ποσό βεβαιώθηκε σε 12 μηνιαίες δόσεις και **θα έπρεπε να εξοφληθεί μέχρι/2011**. Ο προσφεύγων στις, με την υπ.αρ.πρωτ. αίτηση του, υπήχθη στην με αρ..... απόφαση διευκόλυνσης Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. (ΠΟΛ.1109/2003) για την καταβολή του ανωτέρω ποσού σε 25 μηνιαίες δόσεις, ήτοι μέχρι/2013. Το πρόγραμμα καταβολής δόσεων δεν τηρήθηκε και ληξιπρόθεσμο κεφάλαιο υπήχθη, για δεύτερη φορά, με αίτησή του προσφεύγοντος στην με αρ. απόφαση ρύθμισης και τελικά η παραπάνω οφειλή **εξοφλήθηκε στις2014**.

Το άρθρο, ωστόσο, 13 του Ν. 2648/98, καθιστά σαφές ότι η διευκόλυνση τμηματικής καταβολής δεν επιδρά στην υπερημερία του οφειλέτη.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι ο προσφεύγων, λόγω του ότι δεν τήρησε τις αρχικές δόσεις της ρύθμισης απώλεσε το ευεργέτημα των ευνοϊκών διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/10. Επιπλέον, οι εν λόγω χρήσεις (2004 & 2006-2008) κρίθηκαν ορθώς από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ελεγκτές, ως προς τα συμπληρωματικά στοιχεία (έκθεση ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε Δυτικής Μακεδονίας σε συνδυασμό με την απώλεια της ευνοϊκής ρύθμισης).

- **Επειδή**, η Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα Β') με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1118318 ΕΞ 10-09-2015 έγγραφό της απάντησε επί της συγκεκριμένης υπόθεσης, κατόπιν σχετικού ερωτήματος που της είχε υποβληθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων (έγγραφο με αρ. πρωτ.), στην οποία απάντηση αναφέρεται, μεταξύ άλλων, σαφώς στο ότι **η μη τήρηση του προβλεπόμενου τρόπου καταβολής των δόσεων έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια της ρύθμισης του άρθρου 12§6 του Ν. 3888/10**.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλάνης της διοίκησης, σχετικά με το γεγονός ότι έχει απωλεσθεί η ευνοϊκή ρύθμιση του Ν. 3888/10 (άρθρο 12§6), κρίνεται αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

- **Επειδή,** από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 5 §5 του Ν.2523/97 και του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση πράξης, επιβολής προστίμου εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέχονται σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13:** «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.».
- **Επειδή,** στην **ΠΟΛ 1052/15-03-2007** ορίζεται σαφώς ότι το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία.
- **Επειδή,** από την έγγραφη απάντηση της Διεύθυνσης Ελέγχων (Τμήμα Β') (υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1105355 ΕΞ 2015), στα πλαίσια της παροχής διευκρινήσεων σε παρόμοια με την κρινόμενη υπόθεση ελέγχου, συνάγεται ότι η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων , της ευνοϊκής ρύθμισης του άρθρου 12§6 του Ν. 3888/10 αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο ο Προϊστάμενος δύναται να το αξιοποιήσει, προκειμένου να προβεί σε έλεγχο της αντίστοιχης χρήσης.
- **Επειδή,** στην κρινόμενη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν είχε την δυνατότητα αξιοποίησης του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, παρά μόνο αφού περιήλθε σε γνώση του το γεγονός της μη εμπρόθεσμης εξόφλησης της ευνοϊκής ρύθμισης του άρθρου 12§6 του Ν. 3888/10. Ως εκ τούτου, δύναται ο συνδυασμός της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και της μη τήρησης του προβλεπόμενου τρόπου εξόφλησης των δόσεων της ευνοϊκής ρύθμισης να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο ο Προϊστάμενος λαμβάνοντάς το υπόψιν ορθώς διενήργησε έλεγχο, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς βασικά στοιχεία της αιτιολογίας 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504) αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Επίσης, αναφέρονται τόσο οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν όσο και το πόρισμα του ελέγχου, παραπέμποντας ταυτόχρονα στην έκθεση Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα. Στις προσβαλλόμενες πράξεις, τέλος, γίνεται ο προσδιορισμός προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι πλημμελής, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
- **Επειδή**, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.....».

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ. του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας αποτέλεσε, σε συνδυασμό με την μη τήρηση της ευνοϊκής ρύθμισης του άρθρου 12 §6 του Ν. 3888/10, συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από τα προαναφερθέντα, οι προθεσμίες για έκδοση πράξεων που αφορούν τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2004, 2006, 2007 & 2008 είναι αντίστοιχα οι 31/12/2015, 31/12/2017, 31/12/2018 & 31/12/2019.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης από την φορολογική αρχή των συνταγματικών αρχών της δικαιολογημένης και προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικούμενων προς τη διοίκηση

- **Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:
 - Η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.
 - Στην ΠΟΛ 1066/11, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13 του Ν. 3888/10, ρητώς αναφέρεται ότι για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις...
 - Η υπαγωγή του προσφεύγοντος στις ρυθμίσεις ληξιπροθέσμων οφειλών, έγινε κατόπιν δικού του αιτήματος προς την διοίκηση και ενώ γνώριζε τις σχετικές διατάξεις της παραγράφου 2 της ΠΟΛ 1066/2011.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 §. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ορθής έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

- **Επειδή**, στην παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 ορίζεται ότι: «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: α) β) γ) δ) ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.....». Περαιτέρω, στην παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου του προαναφερθέντος νόμου ορίζεται σαφώς ότι οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.
- **Επειδή**, η έννοια της αυτοτελούς παράβασης καθώς και της βάσης υπολογισμού των προστίμων αφορά αποκλειστικά και μόνο τον προσδιορισμό των προστίμων βάσει του άρθρου 5 του Ν. 2523/97, το οποίο και καταργήθηκε από ενάρξεως ισχύος του Ν. 4337/15.
- **Επειδή**, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ορθώς επέβαλε στον προσφεύγοντα τα πρόστιμα που προβλέπονται στις ευνοϊκότερες διατάξεις του Ν. 4337/15. Ο υπολογισμός δε των προστίμων επί της συνολικής αξίας ανά χρήση των πλαστών εικονικών ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δεν αλλοιώνει σε καμία περίπτωση το ύψος αυτών. Σε κάθε περίπτωση για την επιβολή των προστίμων ελήφθησαν υπόψιν οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου, που αποτελούν και την αιτιολογία αυτών, στο παράρτημα των οποίων αναφέρονται αναλυτικά τα δεδομένα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την μη αναγραφή επί των προσβαλλόμενων πράξεων της καθεμίας παράβασης χωριστά κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλεται παρελκυστικά και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	11.138,60€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	14.326,75€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	28.552,65€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	30.492,66€

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

Ακριβές αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).