



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

18-01-2016

Αριθμός απόφασης:

41

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 της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός (εντός του), κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.394.575,53 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2009-31/12/2009.

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 464.858,51 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $464.858,51 \times 3 = 1.394.575,53$ €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. η περαίωση της ένδικης χρήσης μας 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του α' κεφαλαίου του ν. 3888/2010 – η παραβίαση από πλευράς της αντιδίκου Δ.Ο.Υ. των ρητών ορισμών της υπ'αριθμ. ΠΟΛ. 1019/28-01-2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.
2. η ένθεν ανεπανόρθωτη βλάβη μας και η αναπόδραστη ακυρωσία της ένδικης πράξης

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2007 έως και 2009 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ'αριθμ. ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis και από την με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, η Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. και των διατάξεων της Υποπαραγράφου Ε1 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), του, φέρει ημερομηνία, επί της οποίας εδράζεται η προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, η οποία εκδόθηκε στις, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 Περαίωση ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος του ν. 3888/2010, ορίζεται, ότι:

“§1. Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιείται με την καταβολή φόρου επιπλέον εκείνου που τυχόν βεβαιώθηκε με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε.

§2. Για τον υπολογισμό του φόρου τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα πολλαπλασιάζονται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%).....

§3. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή προοδευτικότητας ανάλογα με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.....

§4. Στο τελικό ποσό που προκύπτει από τους ως άνω υπολογισμούς επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), εκτός από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για τις οποίες επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

§5. Το ποσό του φόρου της προηγούμενης παραγράφου προσαυξάνεται αν υπάρχουν παραβάσεις ή επιβαρυντικά στοιχεία της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ως εξής:.....

§6. Αν υπάρχει αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη, για τον υπολογισμό του ποσού του φόρου, το ποσό της αποκρυσταλλώσιμης φορολογητέας ύλης πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), το ποσό που προκύπτει προστίθεται στο ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με το συντελεστή της παραγράφου 2, περαιτέρω το άθροισμα που προκύπτει πολλαπλασιάζεται με τον οικείο συντελεστή προοδευτικότητας της παραγράφου 3, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παράγραφο 8 και επί του γινομένου επιβάλλεται φόρος με τον οικείο συντελεστή της παραγράφου 4. Ο φόρος που προκύπτει προσαυξάνεται ως εξής:

α) Αν υπάρχει αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 2, κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

β) Αν υπάρχει αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 2, κατά εξήντα τοις εκατό (60%).''

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 Περαιώση ανέλεγκτων υποθέσεων λοιπών φορολογικών αντικειμένων του ν. 3888/2010, ορίζεται, ότι:

''§1. Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις επόμενες παραγράφους.

§2. Για την περαίωση κάθε ανέλεγκτης υπόθεσης Φ.Π.Α.:

α) Αν για κάποια από τις ανέλεγκτες χρήσεις υπάρχει αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη, επί του ποσού της αποκρυσταλλώσιμης φορολογητέας ύλης υπολογίζεται Φ.Π.Α. με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και το προκύπτον ποσό προσαυξάνεται κατά τριάντα τοις εκατό (30%).

β) Αν για κάποια από τις ανέλεγκτες χρήσεις προκύπτει αναμφισβήτητη η λήψη πλαστού φορολογικού στοιχείου από δελτίο πληροφοριών ή άλλο στοιχείο ή έγγραφο, επί του ποσού της καθαρής αξίας του πλαστού στοιχείου υπολογίζεται Φ.Π.Α. με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

γ) Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιούμενης χρήσης, το οποίο έχει μεταφερθεί στην επόμενη ανέλεγκτη χρήση, συνεχίζει να υπόκειται σε προσωρινό έλεγχο ως προς τις φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους στις οποίες γεννήθηκε ή από τις οποίες προέρχεται, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ και δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της επόμενης περίπτωσης δ'.

δ) Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιούμενης χρήσης προσαυξάνει το ποσό της οφειλής όπως αυτή προκύπτει με βάση την περαίωση της χρήσης αυτής, εφόσον η εν λόγω χρήση ή έστω μία από τις τέσσερις (4) προηγούμενες χρήσεις βαρύνεται με παράβαση Κ.Β.Σ. ή άλλο επιβαρυντικό στοιχείο που επαυξάνει το φόρο ή με αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη. Ειδικά στις περιπτώσεις που το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει δηλώθηκε προς επιστροφή, η επιστροφή δεν διενεργείται και αν αυτή έχει ήδη διενεργηθεί κατά ένα μέρος ή στο σύνολό της, το σχετικό ποσό αποδίδεται από τον υπόχρεο στο Δημόσιο με έκτακτη δήλωση, χωρίς κυρώσεις, εντός μηνός από την ημερομηνία καταβολής του ποσού της παραγράφου 3 του άρθρου 9. Αν το ποσό αυτό δεν αποδοθεί μέσα στην προθεσμία αυτή εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις.

§3. Εκκρεμείς προσωρινές καταλογιστικές πράξεις επιβολής του φόρου, τέλους ή εισφοράς ή πράξεις επιβολής προστίμου που εκκρεμούν στη Δ.Ο.Υ. ή άλλη ελεγκτική αρχή ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 2 περ. γ', και αφορούν τις περαιούμενες ανέλεγκτες υποθέσεις, περαιώνονται με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στο άρθρο 11.''

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 '' 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 αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.”

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 § 1 του ν. 3888/2010, ορίζεται, ότι:

“Εκκρεμείς ελεγμένες υποθέσεις οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί στο Διοικητικό Πρωτοδικείο, καθώς και εκείνες για τις οποίες τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους, περαιώνονται με διαγραφή των πρόσθετων φόρων και τον περιορισμό στο 1/5 των κάθε είδους προστίμων.”

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,

§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. Την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του επιτηδευματία Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία έκδοσης του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος που έγινε αποδεκτό. β. Την αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του επιτηδευματία για κάθε οικονομικό έτος για το οποίο το αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα έγινε αποδεκτό και τον κωδικό αυτής. γ. Τα οικονομικά έτη για τα οποία το αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα έγινε αποδεκτό. δ. Τη νομική μορφή του επιτηδευματία και την κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. ε. Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. στ. Την τυχόν αποκρυσθαίνουσα 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 αποκρυσθαίνουσα 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. ζ. Το συντελεστή του φόρου περαίωσης. η. Το ποσό του φόρου περαίωσης κατά οικονομικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ανωτέρω νόμου. θ. Το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει κατά έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου. ι. Το σύνολο της οφειλής κατά οικονομικό έτος, το ποσό της συνολικής οφειλής για όλα τα οικονομικά έτη, τα αντίστοιχα ποσά βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος που έγινε αποδεκτό, καθώς και τις τυχόν προκύπτουσες αντίστοιχα διαφορές οφειλών και το ποσό της διαφοράς της συνολικής οφειλής. ια. Τις τυχόν προκύπτουσες διαφορές από το συμπληρωματικό των αναλογούντων σε κάθε οικονομικό έτος καταβληθέντων ποσών με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, με το σύνολο της οφειλής για το ίδιο οικονομικό έτος βάσει του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και το συνολικό ποσό των ως άνω διαφορών. ιβ. Το είκοσι τοις εκατό (20%) του συνολικού ποσού διαφορών κατά την προηγούμενη περίπτωση ια’, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ως άνω συνολικό ποσό διαφορών είναι κατώτερο από το ποσό αυτό.

§2. Το κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ.

§3. Το προαναφερόμενο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται και κοινοποιείται ή αποστέλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 2,

§4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό της περίπτωσης ιβ’ της παραγράφου 1 της παρούσας που αναγράφεται στο Σημείωμα αυτό, το οποίο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό της διαφοράς της συνολικής οφειλής κατά την περίπτωση ι’ της ίδιας πιο πάνω παραγράφου. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 της παρούσας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5, καθώς και

του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

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

§6. Η διαφορά της συνολικής οφειλής που προκύπτει σύμφωνα με την περίπτωση ι' της παραγράφου 1 της παρούσας, για όλα τα οικονομικά έτη για τα οποία το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα γίνεται αποδεκτό, βεβαιώνεται από τον προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ. στο όνομα του υπόχρεου με τη σύνταξη σχετικών χρηματικών καταλόγων κατά τις κείμενες διατάξεις, τα υπόλοιπα δε προς καταβολή ποσά της προαναφερόμενης διαφοράς φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας καταβάλλονται κατά ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 10 του ν. 3888/2010.

§7. Σε περίπτωση ύπαρξης προφανών σφαλμάτων εκδοθέντος Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, ο επιτηδευματίας υποβάλλει σχετική αίτηση για τη διόρθωσή του στη Δ.Ο.Υ. που το εξέδωσε εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση αυτού. Στη συνέχεια, από την προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ. επανεκδίδεται τροποποιημένο το παραπάνω Σημείωμα εις διπλούν και ένα αντίγραφο αυτού επιδίδεται επί αποδείξει στον επιτηδευματία στη Δ.Ο.Υ., όπου αυτός προσέρχεται προς το σκοπό αυτό χωρίς άλλη ειδοποίηση και περαιτέρω, εφόσον επιθυμεί, προβαίνει στην αποδοχή του εν λόγω Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας. Ως προς τη διαδικασία επί της διόρθωσης του παραπάνω Σημειώματος έχουν ανάλογη εφαρμογή τα δυο τελευταία εδάφια της παραγράφου 7 της απόφασης ΠΟΛ.1137/11.10.2010.

§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.1138/11.10.2010](#). 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 άλλης 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 τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης 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 στις [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 Κ.Β.Σ., 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 των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

§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.

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου 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 τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.

§12. Η έκδοση των κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων θα ξεκινήσει ένα (1) μήνα μετά από την καταληκτική ημερομηνία αποδοχής Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων περαίωσης του ν. 3888/2010.

Επειδή, δεν εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν. 3888/2010, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία που αναφέρονται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. και των διατάξεων της Υποπαραγράφου Ε1 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), του, έπρεπε να ληφθούν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση της χρήσης αυτής, διότι όπως πιο πάνω αναφέραμε, η χρήση 2009 ήταν περαιωμένη σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 και θα έπρεπε, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των νέων αυτών στοιχείων να επιδώσει ταυτόχρονα, εκτός από την προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ και το οικείο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε η δέουσα διαδικασία, όπως την ορίζουν οι ως άνω ερμηνευτικές διατάξεις του ν. 3888/2010, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)

Α) άρθρο 63. Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή

§6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Β) άρθρο 36. Παραγραφή

§1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.....

§2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) β) γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή,

Α) η επιβολή του προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1994, είναι συνέπεια της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων,

Β) οι χρήσεις 2007 έως και 2009 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ' αριθμ. ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010, και

Γ) η αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην από Έκθεση Απόψεων της επί της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., η οποία αφορά τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ύψους 2.803.213,19 € πλέον φπα 464.858,51 €, *“κρίνει ότι είναι βάσιμοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και προτείνει την επανάληψη της διαδικασίας για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων.”*, καθόσον η φορολογική αρχή δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 9 § 4 του Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/21-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την ακύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2009-31/12/2009, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή τηρήσει τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 § 4 του Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/21-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).